

R.- 28273
LBS 297536

La cesión de tributos a la Comunidad Autónoma Andaluza

*Juan Calero Gallego,
Francisco Escribano López,
Salvador Ramírez Gómez*

instituto de desarrollo regional
universidad de sevilla

© INSTITUTO DE DESARROLLO REGIONAL
DE LA UNIVERSIDAD DE SEVILLA
EDITA: INSTITUTO DE DESARROLLO REGIONAL
DE LA UNIVERSIDAD DE SEVILLA
CUBIERTA: LUIS ORS SIMON
IMPRIME: GRAFITRES, S.L. - UTRERA (SEVILLA)
DEPOSITO LEGAL: SE - 654 - 1986
I.S.B.N.: 600 - 4560 - 9

*La redacción del presente trabajo
fue concluida en el mes de
Septiembre de 1985*

INDICE GENERAL

	Páginas
ABREVIATURAS UTILIZADAS EN EL TEXTO	11

CAPITULO 1

PROBLEMÁTICA GENERAL DE LA CESIÓN DE TRIBUTOS

1.1. PRELIMINAR	18
1.2. REGIMEN FINANCIERO DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS	18
1.3. LOS TRIBUTOS CEDIDOS	26
1.3.1. Concepto	27
1.3.2. Naturaleza jurídica	30
1.3.3. Naturaleza de la Ley de Cesión	32
1.3.4. Sobre la constitucionalidad de la Ley de Cesión de tributos	34
1.3.5. Tributos cedidos a la Comunidad Autónoma Andaluza	36
1.3.6. Régimen jurídico de la cesión	39
1.3.6.1. Normativa aplicable. Potestad reglamentaria y de imposición	39
1.3.6.2. Los puntos de conexión	42
1.3.6.2.1. Los puntos de conexión en la LOFCA y en la Ley de Cesión	43
1.3.6.2.2. La LOFCA y los regímenes tributarios especiales	47
1.3.6.2.3. La Ley del Concierto y las Leyes de Cesión	47
1.3.6.2.4. La solución de conflictos en materia de puntos de conexión	51
1.3.6.3. La gestión de los tributos cedidos	53
1.3.6.3.1. La gestión y liquidación	54
1.3.6.3.2. La recaudación	55
1.3.6.3.3. La inspección	57
1.3.6.3.4. La revisión de actos en vía administrativa	58
1.3.6.4. Intervención, contabilidad y fiscalización	63
1.3.6.5. Los mecanismos de coordinación	64

CAPITULO 2

EL IMPUESTO EXTRAORDINARIO SOBRE EL PATRIMONIO

2.1. NORMATIVA APLICABLE	71
2.2. CONCEPTO: EL PECULIAR PERFIL DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO	71
2.3. PUNTOS DE CONEXION	74
2.3.1. Criterio general	74
2.3.2. Competencia residual de la Administración Central	80
2.4. ALCANCE DE LA CESION	82
2.4.1. Gestión y liquidación	83
2.4.2. Inspección	83
2.4.3. Recaudación	84
2.4.4. Revisión y resolución de reclamaciones	85
2.4.5. Infracciones y sanciones. Delito fiscal	86
2.4.6. Secreto bancario	87
2.4.7. Intervención	88
2.5. COMISION COORDINADORA Y FUNCIONES DE COORDINACION INTERCOMUNITARIA Y CON EL ESTADO	88

CAPITULO 3

EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES

3.1. NORMATIVA APLICABLE	95
3.2. LA DELIMITACION DEL HECHO IMPONIBLE OBJETO DE LA CESION	95
3.3. PUNTOS DE CONEXION	97
3.3.1. Supuestos excepcionales	100
3.4. ALCANCE DE LA CESION	102
3.4.1. Gestión y liquidación	102
3.4.2. Inspección	105
3.4.3. Recaudación	105
3.4.4. Revisión y resolución de reclamaciones	105
3.4.5. Infracciones y sanciones. Delito fiscal	109
3.4.6. Secreto bancario	109
3.4.7. Intervención	110
3.5. COMISION COORDINADORA Y FUNCIONES DE COORDINACION INTERCOMUNITARIAS Y CON EL ESTADO	110

CAPITULO 4

EL IMPUESTO GENERAL SOBRE SUCESIONES

4.1. NORMATIVA APLICABLE	115
4.2. DELIMITACION DE LOS HECHOS IMPONIBLES CEDIDOS Y SU RELACION CON LOS PUNTOS DE CONEXION	116
4.2.1. Consideraciones generales	116
4.2.2. Los puntos de conexión	119
4.2.3. Delegación de la competencia residual del Estado	121
4.3. ALCANCE DE LA CESION	121

CAPITULO 5

EL IMPUESTO DE LUJO

5.1. EL SOPORTE NORMATIVO DE LA CESION DEL IMPUESTO DE LUJO	127
5.2. DELIMITACION DE LOS HECHOS IMPONIBLES OBJETO DE CESION	136
5.2.1. La cesión transitoria del Impuesto de Lujo	136
5.2.2. La futura cesión del IVA en su fase minorista	139
5.2.3. La referencia a los impuestos sobre consumos específicos	144
5.3. REGIMEN JURIDICO DE LA CESION DEL IMPUESTO DE LUJO	145
5.3.1. Normativa aplicable	145
5.3.2. Puntos de conexión en el Impuesto de Lujo	148
5.3.2.1. La residencia habitual	149
5.3.2.2. El lugar de la venta	153
5.3.3. Alcance de la cesión	154

CAPITULO 6

LAS TASAS Y DEMAS EXACCIONES SOBRE EL JUEGO

6.1. DELIMITACION DE LOS TRIBUTOS OBJETO DE CESION	159
6.2. ¿POR QUE LA CESION?	160
6.3. REGIMEN JURIDICO APLICABLE	162
6.3.1. Normativa aplicable	162
6.3.2. Los puntos de conexión	165
6.3.3. Alcance de la cesión	166

CAPITULO 7

EL IMPUESTO DEL 5 POR 100 SOBRE ESPECTACULOS PUBLICOS

7.1. ORIGEN DEL IMPUESTO	173
7.2. LA CESION DEL IMPUESTO	173
7.3. RAZONES A FAVOR DE LA CONFIGURACION DEL IMPUESTO DEL 5 POR 100 SOBRE ESPECTACULOS PUBLICOS COMO UN IMPUESTO PROPIO DE LA COMUNIDAD	176

ABREVIATURAS UTILIZADAS EN EL TEXTO

BOCG	Boletín Oficial de las Cortes Generales
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOJA	Boletín Oficial de la Junta de Andalucía
BOMH	Boletín Oficial del Ministerio de Hacienda
BON	Boletín Oficial de Navarra
BORM	Boletín Oficial de la Región de Murcia
Cc	Código Civil
CC.AA.	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española de 1978
CP	Código Penal
CPFF	Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas
D.	Decreto
DA	Disposición Adicional
DF	Disposición Final
DT	Disposición Transitoria
EA	Estatuto de Autonomía de Andalucía
HPE	Hacienda Pública Española
IBPJ	Impuesto sobre los Bienes de las Personas Jurídicas
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IGTE	Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas
IL	Impuesto sobre el Lujo
IPN	Impuesto sobre el Patrimonio Neto
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
L.	Ley
LGT	Ley General Tributaria
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
LGP	Ley General Presupuestaria
LSA	Ley de Sociedades Anónimas
O.	Orden Ministerial
PGE	Presupuestos Generales del Estado
RAP	Revista de Administración Pública
R.D.	Real Decreto
RDFHP	Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública
R.D.L.	Real Decreto Legislativo
R.D.-L.	Real Decreto Ley
REDF	Revista Española de Derecho Financiero
REHL	Revista de Economía y Hacienda Local
RER	Revista de Estudios Regionales
RHAL	Revista de Hacienda Autonómica y Local
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
RIS	Reglamento sobre el Impuesto de Sociedades
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
TC	Tribunal Constitucional
TR	Texto Refundido
TRIL	Texto Refundido del Impuesto de Lujo
TRITPAJD	Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
TRTF	Texto Refundido de Tasas Fiscales

CAPITULO 1

PROBLEMATICA GENERAL DE LA CESION DE TRIBUTOS

CAPITULO 1
PROBLEMATICA GENERAL DE LA CESION DE TRIBUTOS

1.1. PRELIMINAR	17
1.2. REGIMEN FINANCIERO DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS	18
1.3. LOS TRIBUTOS CEDIDOS	26
1.3.1. Concepto	27
1.3.2. Naturaleza jurídica	30
1.3.3. Naturaleza de la Ley de Cesión	32
1.3.4. Sobre la constitucionalidad de la Ley de Cesión de tributos	34
1.3.5. Tributos cedidos a la Comunidad Autónoma Andaluza	36
1.3.6. Régimen jurídico de la cesión	39
1.3.6.1. Normativa aplicable. Potestad reglamentaria y de imposición	39
1.3.6.2. Los puntos de conexión	42
1.3.6.2.1. Los puntos de conexión en la LOFCA y en la Ley de Cesión	43
1.3.6.2.2. La LOFCA y los regímenes tributarios especiales	47
1.3.6.2.3. La Ley del Concierto y las Leyes de Cesión	47
1.3.6.2.4. La solución de conflictos en materia de puntos de conexión	51
1.3.6.3. La gestión de los tributos cedidos	53
1.3.6.3.1. La gestión y liquidación	54
1.3.6.3.2. La recaudación	55
1.3.6.3.3. La inspección	57
1.3.6.3.4. La revisión de actos en vía administrativa	58
1.3.6.4. Intervención, contabilidad y fiscalización	63
1.3.6.5. Los mecanismos de coordinación	64

1.1. PRELIMINAR

Cualquier estudio que se aborde en relación con el contenido de la legislación sobre la financiación de las autonomías escapa por su interés a las fronteras de los estudiosos de la materia financiera, para invadir otros sectores de la vida social y ser objeto de atención, o por lo menos de curiosidad, por una gran parte de la opinión pública.

Esta reflexión inicial ha estado presente en los autores de este trabajo, añadiendo una dificultad más a la, ya de por sí, compleja y dificultosa labor de analizar con rigor científico el sistema de financiación de las CC.AA.; nos estamos refiriendo a la dificultad de encontrar el punto de equilibrio entre una claridad expositiva que no prive al trabajo de la necesaria exhaustividad en el tratamiento de la materia, abordado con el espíritu crítico que debe prevalecer en toda la tarea del investigador jurídico.

La CE de 1978 recoge en su artículo 156 uno de los principios que han dado lugar a una de las mayores transformaciones del Estado español en su reciente historia:

“Art. 156.1. Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles”.

El principio de autonomía financiera de las CC.AA. aparece, pues, reconocido de manera clara y manifiesta en nuestra Constitución¹, pero, al igual que otros muchos, se trata de un principio necesitado de desarrollo, máxime cuando se observa que la Constitución, en relación con el sistema de financiación de las CC.AA., se limita a dibujar un modelo abierto, que puede tener, dentro del marco constitucional, variadas concreciones.

Siendo conscientes del relativismo del término autonomía financiera², ésta no puede ser entendida en un contexto abstracto, vinculada a su sentido etimológico, sino que, por el contrario, hay que referirla al marco en que constitucionalmente se mueve y que le impone determinados límites³. A la vista de

1. Como ha puesto de manifiesto SANCHEZ SERRANO, L., “la autonomía financiera parece ser consustancial a la existencia de una Comunidad Autónoma”, en “El poder tributario de las Comunidades Autónomas”, *I Jornadas de Estudios Socio-Económicos de las CC.AA.*, Junta de Andalucía, pág. 113.
2. MUÑOZ MACHADO, S. se manifiesta en el siguiente sentido: “estamos, pues, ante un término polisémico, relativo, históricamente variable y comprendido de forma diferente en los diversos lugares en que se utiliza”, en *Derecho Público de las Comunidades Autónomas*, I, Madrid, CIVITAS, 1982, pág. 167.
3. Vid. LINARES MARTIN DE ROSALES, J. “Comentarios a la LOFCA”, *HPE*, 65, (1980), pág. 140.

esta afirmación y de nuestro ordenamiento positivo, hay que concluir que, si bien el máximo grado de autonomía se alcanzaría con la total libertad del ente en relación con la posibilidad de autodeterminar sus medios de financiación, no es menos cierto que una autonomía financiera perfecta y plena, sin condicionamientos de ningún tipo, no existe hoy en ninguna parte⁴. La garantía en el cumplimiento de determinados mandatos constitucionales implica la necesidad de establecer sistemas de cooperación entre el Estado y las CC.AA., y la reserva a aquél de determinados recursos. Esta es la corriente que impera en casi la totalidad de los países donde las doctrinas del federalismo fiscal se imponen cada vez de forma más generalizada, limitándose así la autonomía financiera de las CC.AA. GARCIA DE ENTERRIA hace uso del término “federalismo cooperativo” y dice al respecto: “Al margen de preferencias políticas o doctrinales, el sistema se ha impuesto como única alternativa, en las condiciones actuales, a un reforzamiento de las fuerzas de centralización que en otro caso sería inevitable”⁵.

Pues bien, poniendo esto en relación con el tema de los tributos cedidos hay que decir que éstos se presentan como alternativa a la tributación autónoma y consecuentemente en coherencia con el “federalismo cooperativo”, que comporta en cierto modo la abdicación de parcelas de poder de las CC.AA. en favor del Estado Central.

1.2. REGIMEN FINANCIERO DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS⁶

Reconocida la autonomía financiera como el principio que debe regir la actividad financiera de las CC.AA., vamos a referirnos aquí solamente a unos de los aspectos que configuran la misma: la vertiente del ingreso.

4. Vid. FERREIRO LAPATZA, J.J. “La financiación de las Comunidades Autónomas”, en AA.VV. “La España de las Autonomías”, pág. 155.

5. GARCIA DE ENTERRERIA, E. *Curso de Derecho Administrativo*, 4.ª Ed., Vol. I, Madrid, CIVITAS, 1983, pág. 292. En opinión de NEUMARK, el federalismo cooperativo, en sus consecuencias financieras implica una tendencia hacia la monopolización del poder tributario en los órganos centrales, vid. *Principios de la Imposición*, Madrid, IEF, 1974, pág. 37.

6. Hay que tener presente que, de acuerdo con la DA Primera de la CE, así como las DA Primera y Segunda de la LOFCA, los territorios forales, entiéndase Alava, Navarra, Guipúzcoa y Vizcaya, disfrutan de un régimen financiero especial, distinto del de los demás territorios constituidos en CC.AA.; en concreto se aplicará el sistema tradicional foral de Concierto Económico al País Vasco y el de Convenio Económico a Navarra. Nosotros aquí sólo vamos a analizar el llamado sistema general común, sistema LOFCA, aplicable al resto de las CC.AA.

En relación con el gasto nos vamos a limitar a poner de manifiesto que es en este aspecto donde la autonomía financiera de las CC.AA. se manifiesta en su máxima expresión, ya que ésta, aquí, es tan amplia como la del propio Estado, sin más limitación adicional que la derivada del ámbito competencial asumido por la Comunidad Autónoma en su Estatuto⁷.

Volviendo, pues, a la vertiente del ingreso, de entre el conjunto de recursos que constituyen los mismos es conveniente distinguir entre los que tienen carácter estrictamente tributario y aquellos otros que, formando parte de la Hacienda de las CC.AA., no pueden ser considerados tales.

Por recursos de carácter tributario en sentido estricto hay que entender aquéllos que encuentran su fundamento en el poder tributario de las CC.AA., es decir, sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, así como los recargos sobre impuestos estatales. Del resto de los recursos de los que puede disponer la Comunidad Autónoma, cabe hacer una segunda división entre los tributos cedidos y los demás (véase *infra*), dado que respecto de aquéllos — aun encontrándose su fundamento en el poder tributario estatal —, el Estado delega en las CC.AA. el desarrollo de la función tributaria, es decir, la potestad de imposición, competencia estatutariamente asumida por las CC.AA., aunque el alcance y condiciones de la cesión quede a merced del Estado. Por lo tanto, nos encontramos ante unos ingresos tributarios de las CC.AA., establecidos y regulados en base al poder tributario estatal, pero en cuyo ejercicio de la función tributaria es competente la Administración de la Comunidad Autónoma.

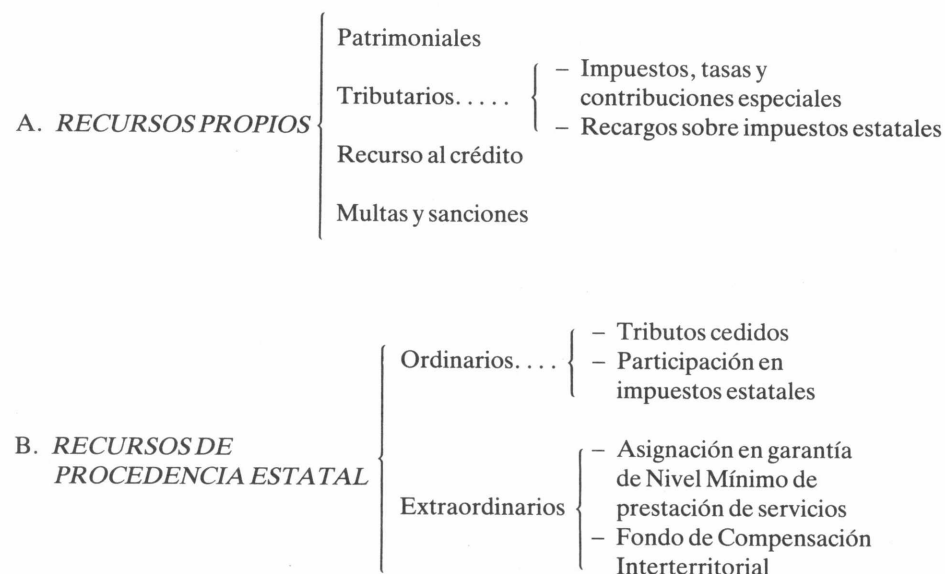
El EA, en su artículo 56, enumera los recursos que constituyen la Hacienda de la Comunidad Autónoma:

- “1. El rendimiento de los impuestos establecidos por la Comunidad.
2. El rendimiento de los tributos cedidos por el Estado a que se refiere el artículo siguiente y de todos aquellos cuya cesión sea aprobada por las Cortes Generales.
3. Un porcentaje de participación en los ingresos impositivos del Estado, incluidos los monopolios fiscales.

7. En relación con el poder de gasto de las CC.AA., Vid. URETA DOMINGO, J.C. “El poder de gasto de las Comunidades Autónomas: elementos que lo componen y modalidades de control en el estado de las autonomías”, *RAP*, 97, (1982), págs. 377 y ss., así como LINARES MARTIN DE ROSALES, J., *Régimen Financiero de las Comunidades Autónomas Españolas*, Diputación General de Aragón, 1981, págs. 43 y ss.

4. El rendimiento de sus propias tasas por aprovechamientos especiales y por la prestación de servicios directos por parte de la Comunidad Autónoma, sean de propia creación o como consecuencia de traspasos de servicios estatales.
5. Las contribuciones especiales que establezca la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias.
6. Los recargos sobre impuestos estatales.
7. La participación en el Fondo de Compensación Territorial.
8. Otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.
9. Los recursos procedentes de la emisión de deuda y de operaciones de crédito.
10. Los rendimientos del patrimonio de la Comunidad Autónoma.
11. Los ingresos de derecho privado, legados, donaciones y subvenciones.
12. Las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias”.

En base a dicha enumeración se puede llevar a cabo la siguiente clasificación:



Aunque de la Constitución no puede deducirse un orden de prevalencia entre los distintos recursos que contempla como medios de financiación de las CC.AA., ya que aquélla se limita a establecer un marco general, absteniéndose de fijar un modelo concreto que haya de seguirse necesariamente⁸, sin embargo, del análisis de las normas de desarrollo de la Constitución en esta materia, principalmente la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de Septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (B.O.E. de 1 de Octubre de 1980), así como de la lectura de los respectivos Estatutos, se puede deducir la importancia que, dentro del cuadro anteriormente descrito, alcanzan los tributos cedidos a las CC.AA.

En efecto, teniendo en cuenta que en el proceso de establecimiento del sistema financiero autonómico puede ser diferenciados tres momentos distintos, se puede llegar a la siguiente conclusión para cada uno de ellos. En primer lugar, nos encontramos con el período transitorio, hasta que se complete el traspaso de servicios o se cumpla el sexto año de la vigencia del Estatuto (Art. 58.1 del EA.), durante el cual se pretende que el Estado garantice la financiación de los servicios transferidos con una cantidad mínima equivalente al coste del servicio transferido a la Comunidad Autónoma⁹. Aún dentro del citado período transitorio, y a partir del momento en que el coste efectivo global de los servicios transferidos sea superior al rendimiento de los tributos cedidos a las

8. MUÑOZ MACHADO, S. dice al respecto: “la Constitución no precisa cómo han de combinarse las diferentes fuentes de financiación a que alude. No señala nada respecto a la posición que en los sistemas autónomos de financiación han de tener los ingresos propios y, por otra parte, la participación, en cualquiera de sus manifestaciones, en los ingresos del Estado. La Constitución fija, pues, un marco general, absteniéndose de establecer un modelo concreto que haya de seguirse necesariamente”, *Derecho Público...*, op. cit., vol. II, pág. 410.

9. La DT Sexta del EA establece el sistema de determinación del porcentaje que transitoriamente regulará la participación anual de la Hacienda de la Comunidad Autónoma Andaluza en los ingresos del Estado: “1. Hasta que se haya completado el traspaso de los servicios correspondientes a las competencias atribuidas a la comunidad por el presente Estatuto, el Estado garantizará la financiación de los servicios transferidos con una cantidad mínima, equivalente al coste efectivo del servicio en Andalucía en el momento de la transferencia. 2. Para garantizar la financiación de los servicios referidos se crea una Constitución Mixta Paritaria Estado-Comunidad Autónoma, que adoptará un método encaminado a fijar el porcentaje de participación previsto en el art. 58.3. El método a seguir tendrá en cuenta tanto los costes directos como los costes indirectos de los servicios, así como los gastos de inversión suficientes para atender las necesidades de la Comunidad Andaluza con objeto de que alcance, al menos, la cobertura media nacional. 3. La Comisión Mixta fijará el citado porcentaje, mientras dure el período transitorio, con una antelación mínima de un mes a la presentación en las Cortes de los Presupuestos Generales del Estado. 4. A partir del método fijado en el apartado segundo, se establecerá un porcentaje en el que se considerará el coste efectivo global de los servicios transferidos por el Estado minorado por el total de la recaudación obtenida por la Comunidad Autónoma por los tributos cedidos, en relación con la suma de los ingresos obtenidos por el Estado por Impuestos directos e indirectos en el último presupuesto anterior a la transferencia de los servicios valorados. 5. Durante el período transitorio contemplado en dicha Disposición será de aplicación las asignaciones complementarias previstas en la Disposición Adicional Segunda”.

CC.AA., dada la interrelación que existe entre ambos, al porcentaje de participación se añade el rendimiento de los tributos cedidos, como las dos principales fuentes de financiación de las CC.AA., que permanecerán en el período definitivo, a partir del final del traspaso de los servicios o al cumplirse el sexto año si la Comunidad lo solicita (Art. 58 EA.), si bien en esta nueva etapa el mecanismo para el cálculo del porcentaje de participación se desvincula del rendimiento de los tributos cedidos.

El CPFF ha insistido igualmente en la importancia que los tributos cedidos tienen como fuente de financiación de las CC.AA. En su acuerdo 1/1982, de 18 de febrero, por el que se aprueba el método para el cálculo del coste efectivo de los servicios transferidos, distingue entre unos mecanismos destinados a elevar, en su caso, el nivel de prestación de los servicios públicos transferidos mediante la utilización de recursos autónomos (tributos propios, recargo sobre impuestos estatales, endeudamiento, etc...), o a través de dotaciones procedentes de los mecanismos financieros de redistribución (Fondo de Compensación Interterritorial y, en su caso, Asignaciones Presupuestarias para Nivelación de Servicios Públicos Fundamentales) y una *financiación básica* correspondiente a la actividad ordinaria que desarrollan las CC.AA. cuyas fuentes de recursos son, de un lado, el *rendimiento de los tributos cedidos*; y, de otro, la participación en los ingresos del Estado mediante un porcentaje a determinar¹⁰.

Por otro lado, la importancia de los tributos cedidos dentro del sistema deriva también de la interrelación, ya puesta de manifiesto, existente entre su recaudación y la determinación del porcentaje de participación, que aconseja la mayor exactitud en la cuantificación del rendimiento de aquéllos. Efectivamente, esta interrelación descrita, que varía según se trate del período transitorio o definitivo, se deduce de la fórmula derivada de la DT Primera. 4 de la LOFCA:

$$\% \text{ de participación} = (\text{GEGST} - \text{TC}) / \text{IEPU}$$

10. Cfr. NUÑEZ BOLUDA, F. "La cesión de tributos a las Comunidades Autónomas. Un examen de su normativa", RHAL, 42, (1984), págs. 39 y ss. A estos efectos es orientativo señalar la recaudación total por tributos cedidos a la Comunidad Autónoma Andaluza en los tres últimos años: 1982, 29.627 millones; 1983, 36.853 millones; 1984, 38.604 millones. (Fuente: Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales del Ministerio de Economía y Hacienda).

donde: GEGST = Coste Efectivo Global de Servicios Transferidos (Téngase en cuenta el Acuerdo 1/1982, de 18 de febrero, del CPFF por el que se aprueba el método para el cálculo del coste efectivo de los servicios transferidos a las Comunidades Autónomas, ya citado). TC = Rendimiento de los Tributos cedidos en el territorio de la Comunidad Autónoma. IEPU = Ingresos por impuestos obtenidos por el Estado procedentes de los capítulos I y II del último Presupuesto anterior a la transferencia (DT 1.^a. 4. *in fine* de la LOFCA).

El EA en su DT Sexta. 4 establece el mismo mecanismo para el cálculo del citado porcentaje:

"4. A partir del método fijado en el apartado segundo, se establecerá un porcentaje en el que se considerará el coste efectivo global de los servicios transferidos por el Estado minorado por el total de la recaudación obtenida por la Comunidad Autónoma por los tributos cedidos, en relación con la suma de los ingresos obtenidos por el Estado por impuestos directos e indirectos en el último presupuesto anterior a la transferencia de los servicios valorados".

Una vez finalizado el período transitorio de financiación el 31 de Diciembre de 1985 para la Comunidad Autónoma Andaluza, cambia el mecanismo descrito anteriormente para la fijación del citado porcentaje, pero sigue manteniéndose una relación entre el rendimiento de los tributos cedidos y el porcentaje en cuestión. Así se desprende de lo previsto en el artículo 13, apartado 3 de la LOFCA, en el que se regula la revisión del porcentaje contemplado en el párrafo b) en el supuesto de que se produzca la cesión de nuevos tributos¹¹. Por otra parte el Informe de la Comisión de Expertos sobre financiación de las CC.AA. se manifestaba así: "...es opinión de los redactores del informe que el aludido porcentaje de financiación al finalizar el período transitorio no podrá resultar sensiblemente diferente al vigente hasta dicho momento, puesto que en otro caso, o bien se pondría en peligro la financiación de las competencias asumidas por las Comunidades Autónomas —si el porcentaje definitivo resultase notoriamente inferior— o por el contrario, se presionaría sobre los

11. No compartimos la crítica que a este precepto hace LINARES MARTIN DE ROSALES, quien sostiene que al ser la participación de las CC.AA. en los impuestos no cedidos, el porcentaje debería modificarse sólo cuando se cedan nuevos impuestos, como figura tributaria específica, pero no cuando se cedan otras figuras tributarias, como pudiera ser ciertas tasas fiscales del Estado. (*Régimen Financiero... op. cit.*, págs. 176-177). No encontramos justificada dicha discriminación a efectos de la modificación del porcentaje y pensamos que ello sería opuesto a la filosofía que inspira todo el proceso de transferencias de competencias a la Administración Autonómica, evitando que se produzcan desequilibrios financieros, ni para la Administración fiscal ni para otras Administraciones Autonómicas.

recursos del Estado si dicho porcentaje tuviese que aumentar apreciablemente. Por tanto, no cabe racionalmente concebir, tal como afirmamos, dos fases diferentes entre las cuales exista un salto o discontinuidad, sino más bien un camino constituido por este período transitorio cuyo final es, precisamente, el punto de llegada”¹².

La opinión transcrita viene a corroborar la importancia que tiene la exacta cuantificación del rendimiento de los tributos cedidos de cara a la fijación de porcentaje de participación, tanto en el período transitorio como en el definitivo¹³.

Atendiendo al período definitivo, cabe hacer, además, las siguientes reflexiones. Si bien en el período transitorio una eventual disminución de los tributos cedidos es irrelevante desde el punto de vista financiero (no así desde una perspectiva administrativa y política, ciertamente), pues quedaría automáticamente compensada por una mayor participación en ingresos presupuestarios, en la fase definitiva el porcentaje de participación se desvincula de los tributos cedidos al hacerlo también, al menos desde el punto de vista teórico, de la estricta cobertura del coste de los servicios transferidos, por el juego del principio de solidaridad.

Más aún, el porcentaje definitivo de participación en impuestos no cedidos adquiere una especial rigidez en cuanto a su permanencia en el tiempo. Una vez establecido por ley, sólo podrá ser revisado cuando se produzcan circunstancias especiales específicamente previstas (ampliación o reducción de las competencias autonómicas, cesión de nuevos tributos por parte del Estado o reformas *sustanciales* en el sistema tributario del Estado); fuera de ellas, habrán de transcurrir cinco años para que la revisión del porcentaje pueda ser solicitada por la Comunidad Autónoma o por el Estado (art. 13.3 LOFCA y, en igual sentido, art. 58.2 EA). Ahora bien, puede ocurrir que reformas *no sustanciales* del sistema tributario, incluso simples modificaciones legislativas de los tributos cedidos (recuérdese que, respecto de ellos, el Estado conserva la potestad normativa), originen la reducción de la recaudación de los tributos cedidos: basta imaginar la modificación por Ley de Presupuestos de los tipos impositivos o de los mínimos exentos del Impuesto sobre el Patrimonio; modificación cuya habitualidad es fácilmente previsible, en particular en el terreno de la imposición indirecta.

12. *Legislación sobre Comunidades Autónomas*, Madrid, TECNOS, 1982, ed. JOAQUIN TORNOS, vol. I, pág. 491.

13. Cfr. LUEIRO LORES, M. “La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas”, *RHAL*, 38, (1983), pág. 341.

Parece claro que en esta hipótesis no se estarían dando los presupuestos para la revisión legal del porcentaje definitivo de participación, pues de ningún modo podría entenderse que estaríamos ante “reformas sustanciales del sistema tributario”, por mucha amplitud que se quisiera dar a la expresión. De tal suerte que las CC.AA. habrían de afrontar una disminución de ingresos cuya compensación automática no está prevista por la LOFCA explícitamente.

El EA, sin embargo, contiene un precepto que, a nuestro juicio, podría evitar tales consecuencias para nuestra región, al haber contemplado la posibilidad de que venimos tratando. Así, su artículo 59 dispone:

“Si de una reforma o modificación del sistema tributario estatal resultase una variación sensible de aquellos ingresos de la Comunidad Autónoma que dependen de los tributos estatales, el Estado deberá adoptar, de acuerdo con la Comunidad Autónoma, las medidas de compensación oportunas”¹⁴.

Hay que subrayar que la norma transcrita permite distinguir dos supuestos diferentes:

- a) En caso de “reformas sustanciales” del sistema tributario estatal, podría —y debería— ser objeto de revisión el porcentaje de participación. Ciertamente es discutible qué deba entenderse por una reforma sustancial y qué sujetos estarían legitimados para estimarla producida

14. El precepto, ausente de la LOFCA, no se encuentra tampoco en los Estatutos de Cataluña y de Galicia. De entre los posteriores al texto andaluz, una norma literalmente idéntica se halla en el artículo 53 del Estatuto Canario; por su parte, el artículo 52.1 del Estatuto Valenciano ha previsto “compensaciones” por parte del Estado, de acuerdo con el Consell, en los supuestos de supresión o modificación de los tributos cedidos; por último, el Estatuto de Aragón extrema sus precauciones hasta el punto de disponer que “las modificaciones que determinen cualquier minoración de los ingresos de la Comunidad Autónoma determinarán la revisión del porcentaje de participación a que se refieren los artículos 48.3 y 49 del presente Estatuto” (es decir, tanto en la fase transitoria como en la definitiva), “así como las medidas de compensación oportunas” (DA Segunda. 1). Como puede verse, el texto aragonés desborda, en solitario, la regulación del porcentaje de participación contenida en la LOFCA, en su afán por garantizar al máximo la suficiencia financiera de la Comunidad. Con todo, el carácter homogeneizador que, en términos sólo jurídicos, reviste la LOFCA aconseja pronunciarse con un cierto escepticismo sobre la virtualidad real de los textos estatutarios que quiebran el modelo uniforme diseñado por aquella. Una buena muestra de lo que decimos puede ser por ejemplo la evidente inanidad de una norma como la contenida en el artículo 46.3 del Estatuto de Cantabria, que refiere el porcentaje de participación de esta Comunidad a “la recaudación total del Estado por la totalidad de sus impuestos percibidos en la región”. La flagrante contradicción de este precepto estatutario con el artículo 18 y la DT Primera de la LOFCA no ha sido óbice en absoluto para que Cantabria figure, junto a las demás Comunidades Autónomas de régimen común, en las previsiones de la Ley 43/1984, de 13 de diciembre, que fijó los porcentajes de participación de aquéllas en los impuestos estatales no cedidos.

y solicitar en consecuencia la revisión. Podría pensarse que se precisaría un cambio en la estructura del sistema mismo (por derogación de tributos o introducción de otros nuevos) o modificación de la estructura y configuración esencial de un tributo (piénsese, por ejemplo, en la transformación que ha representado el actual IRPF con respecto al anterior).

- b) Las reformas o modificaciones “no sustanciales” del sistema tributario del Estado que implicasen una inmediata repercusión en la financiación de Andalucía no permitirían replantear el porcentaje de participación, pero sí legitimarían a la Comunidad Autónoma para procurar la debida compensación financiera por parte del Estado. A estos efectos, los impuestos cedidos deber ser considerados como pertenecientes al sistema tributario estatal. Y no parece objetable que las modificaciones hipotéticas antes descritas constituirían una modificación “no sustancial” de dicho sistema que afectaría directamente al presupuesto de la Comunidad; sin que pueda argüirse en contrario la limitada vigencia temporal de las modificaciones por la ley presupuestaria-modificaciones, dicho sea de paso, cuya transitoriedad puede llegar a convertirse en estable permanencia por el simple expediente de la reiterada revalidación por las sucesivas leyes de presupuestos, del que pueden aportarse significativos ejemplos¹⁵.

1.3. LOS TRIBUTOS CEDIDOS

Como se ha puesto de manifiesto en el epígrafe anterior, la cesión de tributos a las CC.AA. constituye un mecanismo de primer orden para hacer efectivo el principio de suficiencia financiera de las CC.AA. Al objeto de configurar jurídicamente dicha categoría, su naturaleza, concepto y contenido, se encamina este epígrafe.

15. Vid. por todos ESCRIBANO LOPEZ, F., *Presupuesto del Estado y Constitución*, Madrid, IEF, 1981. Un análisis más pormenorizado de la reciente experiencia española en la materia puede encontrarse en “Reforma tributaria y aprobación de Presupuestos: análisis de una experiencia 1979-1981, *Addenda* 1981-1985”, en funciones financieras de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, Madrid, 1985, p. 153 ss.

1.3.1. Concepto

La delimitación conceptual del tributo cedido ha ido sufriendo un proceso de integración a lo largo de los sucesivos textos que se han ocupado de su regulación, siendo la última norma dictada, la Ley 30/1983, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las CC.AA., la de mayor trascendencia en la materia. Dicha ley se encontraba prevista por la LOFCA en su artículo 10.2 y por el artículo 57.3 del EA¹⁶ como la norma que debe fijar el alcance y condiciones de la cesión, por lo que tal norma se erige en la pieza clave para lograr un concepto de tributo cedido¹⁷.

Metodológicamente sería incorrecto distinguir, de una parte, el concepto de tributo cedido y, posteriormente, proceder a analizar la forma de efectuarse la cesión, ya que ésta se constituye en un componente inescindible de aquél¹⁸.

No cabe, pues, para deducir un concepto de tributo cedido, acudir al artículo 10.1 de la LOFCA:

“...Los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponde a la Comunidad Autónoma”.

Y decimos que no cabe dicho proceder porque del precepto transcrito, lo único que se deduce es la atribución a la Comunidad Autónoma de un determinado rendimiento, con lo que nos encontraríamos ante una figura más próxima a la subvención, transferencia o, incluso, porcentaje de participación que a la categoría de tributo cedido¹⁹. La propia LOFCA, consciente de la insuficiencia del artículo 10.1, establece más adelante, en su artículo 19.2, que además

16. En el citado artículo no se hace referencia a una Ley General sino a una ley específica. Las razones por las que el legislador optó por la vía de la Ley General de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas serán expuestas más adelante.

17. El epígrafe 3.4. del presente trabajo está dedicado al análisis de los problemas de constitucionalidad que suscita la Ley de Cesión, por lo que nos remitimos al mismo para tener en cuenta, desde un primer momento, las reflexiones que allí se hacen al respecto.

18. Vid. ESCRIBANO LOPEZ, F. “El concepto de tributo cedido con especial referencia al Impuesto sobre el Patrimonio”, en la obra colectiva *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, Madrid, IEF, 1984, vol. II, pág. 959. Asimismo, en el debate desarrollado en el seno de la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso se puso ya de manifiesto la importancia que adquiriría el aspecto procedimental en los tributos cedidos, si bien en relación con el concepto de relación jurídica tributaria. Son significativos a este respecto los términos en que se expresaba uno de los participantes en el debate: “¿Cuáles son los momentos procesales en que es competente la Comunidad Autónoma y en los que es competente la Administración Central? En la determinación de todos y cada uno de estos momentos o etapas del proceso es donde está el problema” (intervención del Diputado GOMEZ DE LAS ROCES en el Congreso de los Diputados, sesión de 10 de noviembre de 1983).

19. Vid. MUÑOZ MACHADO, S. *Derecho Público...*, op. cit., vol. II, pág. 431.

del rendimiento del tributo cada Comunidad asumirá por delegación del Estado la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión, en su caso, de los mismos, de acuerdo con lo especificado en la Ley que fije el alcance y condiciones de la cesión. Con ello el legislador se ve obligado a dar el salto y caracterizar la cesión no por el aspecto estático de la atribución de un determinado rendimiento a una determinada Comunidad, sino por el aspecto dinámico, atendiendo al desarrollo de la "función tributaria", respecto de la cual, si bien la titularidad sigue permaneciendo en el Estado (art. 11.1 de la Ley 30/83), en su ejercicio pasa a intervenir de forma decisiva la Comunidad Autónoma.

Es, pues, en el desarrollo de dicha función y el ente encargado de su ejercicio, donde hay que centrar el análisis para, en función de las conclusiones obtenidas, determinar el concepto de tributo cedido.

En el seno, pues, de este discurso nos vemos metodológicamente obligados a analizar la Ley 30/1983. Por lo que en este momento nos interesa, se puede observar que la citada Ley, después de enumerar las figuras que son objeto de cesión, no aplica un criterio homogéneo en cuanto a fijar el alcance y condiciones de la misma en relación con cada una de ellas. Especialmente en relación con la cesión del Impuesto sobre el Patrimonio, se observa que no se delegan ningún tipo de competencias en materia de gestión y liquidación (art. 13), tampoco se delega nada en materia de inspección (art. 16) dejándose, pues, vacía de contenido la delegación de competencias en la Comunidad Autónoma que caracterizan la cesión de un tributo²⁰.

Si nos atenemos, pues, a nuestro ordenamiento positivo e intentamos deducir de él un concepto de tributo cedido, tenemos que concluir la imposibilidad de obtener un concepto unívoco de tributo cedido²¹.

Estamos de acuerdo con RAMALLO cuando manifiesta que "Los conceptos abstractos no pueden entrar en contradicción con el derecho positivo, la abstracción ha de ser tal que con ella se abarque a todos los supuestos concretos. De ello se deriva que si algún supuesto del ordenamiento positivo no cabe en dichas generalizaciones y abstracciones podrá deberse a una de estas causas: 1.^a. A que hemos utilizado defectuosamente la lógica jurídica y el concepto general resultante es erróneo. 2.^a. A que la lógica jurídica nos indica que lo erróneo son los supuestos concretos del ordenamiento jurídico, los cuales no tienen cabida en el concepto general"²².

20. A las especiales características de la cesión del Impuesto sobre el Patrimonio nos referiremos con detalle en el capítulo correspondiente.

21. Vid. ESCRIBANO LOPEZ, F. "El concepto..." *op. cit.* pág. 957.

22. RAMALLO MASSANET, J. "Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria", *CIVITAS REDF*, 20, (1978).

Pues bien, cuando se intenta deducir un concepto de tributo cedido que abarque en su abstracción a la totalidad de supuestos que el ordenamiento positivo configura como tributos cedidos, se observa la imposibilidad de lograr dicho objetivo. Especialmente en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio cuya configuración positiva se encuentra muy alejada de lo que debe entenderse por un tributo cedido. Así se ha manifestado PALAO, para quien, cuando lo que se cede es sólo la recaudación, la expresión tributo cedido es impropia, ya que no comporta la transmisión de facultad alguna sobre el tributo²³.

Nos vemos obligados, pues, a trascender la regulación positiva de la materia para, utilizando la lógica jurídica, deducir un concepto general de tributo cedido. Entendemos por tributo cedido aquél cuyo establecimiento y regulación corresponde al Estado, y en relación con el cual éste delega en las CC.AA. el ejercicio de la función tributaria con las limitaciones que se establecen por el propio Estado, atribuyéndose a las CC.AA. el rendimiento obtenido por el mismo en su territorio.

Finalmente, una breve reflexión para poner de manifiesto otro aspecto implícito en el concepto de tributo cedido que acabamos de enunciar, y que convierte al mismo en algo más que un medio de financiación de la Comunidad Autónoma, ya que al mismo tiempo se transfiere a ésta, implícitamente, la obligación de dar cumplimiento al principio de justicia tributaria respecto de los tributos cedidos, no en sede normativa pero sí en sede aplicativa. El cumplimiento del principio citado, se reconoce, cada vez más generalizadamente, que no depende exclusivamente de la regulación de los aspectos sustanciales de los tributos, de la configuración del hecho imponible, sino que se encuentra condicionado cada vez en mayor medida por el procedimiento de aplicación de las citadas normas, es decir, del desarrollo de la función tributaria que, como hemos visto, es objeto de delegación a las CC.AA. Si bien es verdad que el mandato constitucional por el que todos deben contribuir al sostenimiento de las cargas tributarias de acuerdo con su capacidad económica va dirigido esencialmente al legislador, no podemos olvidar que dicho principio supone "la especificación en el ámbito tributario de los principios de igualdad y generalidad"²⁴, y es manifiesto que al logro de la igualdad de todos los ciudadanos ante la ley debe encaminarse la actividad toda de la Administración Pública en la aplicación de las normas, en este caso, de las normas tributarias. En efecto, una desigual aplicación de las mismas normas por partes de distintas CC.AA., puede provocar desigualdades de hecho entre los ciudadanos de unas y otras, situación ésta que no puede producirse dentro del marco constitucional.

23. PALAO TABOADA, C. "La Hacienda Regional y el proyecto de constitución", *RER*, 2, (1978).

24. CALERO GALLEGU, J. y NAVAS VAZQUEZ, R. En el prólogo a la obra de MOSCHETTI, F. *El principio de capacidad contributiva*, Madrid, IEF, 1980, pág. 20.

De nuevo se está aquí tratando de una concepción del derecho financiero bajo un aspecto dinámico, fijando especial atención en el procedimiento de gestión tributaria, superando así las construcciones teóricas centradas en el hecho imponible que nos daría una visión estática del derecho financiero²⁵.

1.3.2. Naturaleza jurídica

La cesión de tributos implica, como hemos visto, la delegación de competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión, cuya titularidad permanece en la esfera estatal (arts. 19.2 de la LOFCA, 11 y 12 de la Ley 30/83).

El fenómeno descrito no plantea especiales dificultades a la doctrina, que lo cataloga como una delegación *intersubjetiva*, según un tecnicismo bien conocido²⁶.

Consecuencia de dicha delegación es que el Ente delegante no desaparece como titular de la función administrativa, en este caso, tributaria, que el ordenamiento le ha encomendado. La manifestación más clara de dicho principio es el artículo 11.2 de la Ley 30/83 en el que se atribuyen funciones de control a la Inspección General del Ministerio de Economía y Hacienda.

La cesión de tributos, como proceso dinámico, debe ser estudiada en función de los variados momentos que la componen, distintos en el tiempo y tratados por normas distintas. En un primer momento, en virtud de precepto expreso del Estatuto (art. 10.2 de la LOFCA), la Comunidad Autónoma adquiere el derecho a los tributos cedidos asumidos en el mismo, pero tal derecho se encuentra sometido para su ejercicio a una *conditio iuris* suspensiva consistente en la aprobación de la ley de cesión. Finalmente en las leyes específicas de cesión se fija el momento de la efectividad de la cesión: para Galicia y Andalucía el 1 de Enero de 1984, para el resto de las CC.AA., excepto para Cataluña —que lo refería al 1 de Enero de 1982—, las respectivas leyes entrarán en vigor el primer día del ejercicio siguiente a aquél en que el coste efectivo de los servicios transferidos exceda del rendimiento de los tributos susceptibles de cesión²⁷.

25. Vid. MARTIN DELGADO, J.M.^a. "Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones autoliquidaciones y las declaraciones complementarias", *HPE*, 84, (1983), págs. 19 y ss.

26. MARTINEZ LAFUENTE, A. "El régimen jurídico de la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas", AA.VV. *Organización Territorial...*, op. cit. pág. 1.858.

27. Vid. Ley 41/1981, de 28 de octubre, relativa a la cesión de tributos a la Generalidad de Cataluña, y las Leyes 31-43/1983, de 28 de diciembre, leyes específicas de cesión para el resto de las Comunidades Autónomas.

Respecto de la Ley 30/83, Ley General de Cesión de Tributos del Estado a las CC.AA., hay que señalar que mientras que el EA (DT Sexta. 2) hace referencia a una específica Ley de cesión de tributos a la Comunidad Autónoma Andaluza, con un procedimiento especial para su elaboración, el legislador ha optado por la vía de los Acuerdos Autonómicos de 31 de Julio de 1981, en cuyo apartado 25 se acordó que el alcance y condiciones de la cesión de tributos sería igual para todas las CC.AA. A tal efecto, se encarga elaborar una Ley donde se especifique dicho alcance y condiciones con carácter general, de forma que la cesión de tributos para la Comunidad Autónoma se haga mediante una ley de artículo único por el que se aplica a dicha Comunidad la ley antes citada. En estos Acuerdos se recogía la orientación marcada por la Comisión de Expertos: "...parece conveniente que dicha cesión se lleve a cabo con idénticos criterios para todas las Comunidades Autónomas, permitiendo así una organización homogénea, finalizado el proceso de cesión, en la Administración tributaria del Estado. Adicionalmente, la cesión de tributos —que debería llevarse a cabo en bloque— no debería realizarse hasta que el coste de los servicios transferidos superase la recaudación que previsiblemente vaya a obtener la Comunidad Autónoma de los impuestos cedidos dado que, en otro caso, plantearía la necesidad de instrumentar transferencias desde la Comunidad Autónoma hacia el Estado, circunstancia no contemplada —y un tanto paradójica— en el sistema LOFCA"²⁸.

A la vista de la situación descrita en estas líneas, es necesario poner de manifiesto cómo el resultado hasta ahora obtenido en la implantación del sistema de financiación de las CC.AA. es bastante distinto del previsto por la LOFCA y los Estatutos. Las previsiones estatutarias para determinar el régimen jurídico de la cesión de tributos a cada Comunidad Autónoma se inspiran en principios claramente contradictorios con la regulación final que se ha producido; mientras que en los Estatutos se veía reforzado el principio de autonomía al remitir a las Comisiones Mixtas correspondientes la delimitación del alcance y condiciones de la cesión, el resultado final se inspira en una homogeneización de la regulación sobre la materia, con una ley general de cesión que no se encontraba prevista en disposición alguna²⁹.

28. Fruto de los acuerdos citados ha resultado la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las CC.AA.; y las correspondientes, Ley 31/1983, de Cesión de tributos a la Comunidad Autónoma de Galicia, Ley 32/1983, para Andalucía; Ley 33/1983, para Asturias; Ley 34/1983 para Cantabria; Ley 35/1983, para la Rioja; Ley 36/1983, para Murcia; Ley 37/1983, para Valencia; Ley 38/1983, para Aragón; Ley 39/1983, para Castilla-La Mancha; Ley 40/1983, para Canarias; Ley 39/1983, para Extremadura; Ley 42/1983, para Madrid; Ley 43/1983, para Castilla-León, todas de fecha 28 de diciembre. En prensa este trabajo, ha aparecido la L. 51/1985, de cesión a Baleares.

29. Una dura crítica sobre el proceso legislativo de la cesión, en el sentido del texto —aun reconociendo la necesidad de homogeneización—, puede verse en LINARES MARTIN DE ROSALES, J. y RODRIGUEZ CATIVIELA, E.J. *El Impuesto sobre el Valor Añadido y las Comunidades Autónomas*, Zaragoza, Diputación General de Aragón, 1984, págs. 79, 82 y 83.

1.3.3. Naturaleza de la ley de cesión

Se trata aquí de determinar cuál debe ser la norma prevista por el legislador para operar la cesión de tributos a las CC.AA. Aunque ya hemos adelantado con anterioridad que ésta debe ser el Estatuto, vamos a argumentar aquí dicha opinión, así como veremos que no en todos los supuestos se ha seguido dicha vía.

En principio se puede afirmar que la norma de cesión no puede ser la LOFCA, dado que ésta tiene un ámbito competencial reservado por la Constitución en el artículo 157.3, para la regulación del ejercicio de las competencias financieras de las CC.AA., la resolución de conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las CC.AA. y el Estado. Así lo reconoce la propia LOFCA, cuando en su artículo 10.2 declara que se entenderá efectuada la cesión cuando hay tenido lugar *en virtud de precepto expreso del Estatuto*, en un reconocimiento claro de que dicha materia le está vedada. La misma LOFCA nos aclara ya que la norma de atribución del tributo a la Comunidad Autónoma ha de ser el Estatuto; sin embargo, al encontrarnos aquí ante un supuesto de distribución de competencias entre el Estado y las CC.AA., vamos a intentar llegar a la misma conclusión a través de una interpretación de las principales normas que tienen atribuida la función de delimitar competencias: la Constitución y los Estatutos.

En efecto, el supuesto que nos ocupa hace referencia a la atribución de un determinado recurso a una Comunidad Autónoma y la exigencia de que ello se contemple en el Estatuto respectivo se contiene en la propia Constitución. Una interpretación conjunta de los artículos 147.2.b., 157.1 y 3 de la CE nos permite desarrollar el siguiente hilo argumental. El artículo 147.2.b. regula el contenido mínimo de los Estatutos de Autonomía, que ha de incluir necesariamente las competencias asumidas por la Comunidad dentro del marco de la Constitución. El artículo 157.1 enumera los recursos de las CC.AA., recursos que son denominados competencias en el párrafo tres del mismo artículo, luego, *como mínimo, los Estatutos deberán contener las competencias financieras*, recursos en la terminología del 157.1, *asumidas por la Comunidad Autónoma*.

A la vista de ello, hay que señalar que la existencia del artículo 11 de la LOFCA no tiene validez como norma de cesión. La enumeración que en dicho artículo se hace se refiere a tributos que “pueden ser cedidos”, es decir, *tributos cedibles*, pero no cabe entender dicho precepto como legitimador de la cesión, función esta que, como hemos visto, corresponde a los Estatutos (sobre este tema volveremos más adelante cuando analicemos la cesión del IL a la Comunidad Autónoma Andaluza)³⁰.

30. Cfr. sobre este particular la nota 6 del capítulo 5.

Mayor dificultad plantea el artículo 1 de la Ley 30/83, sobre el cual no cabe interpretación alguna que permita sostener su constitucionalidad, dado que aparece como una auténtica norma de cesión, incluso en discordancia con el contenido estatutario (así ocurre respecto del artículo 57 del EA, que no contempla la cesión del IL, ya citado, y que sí se contempla en el artículo 1 de la Ley 30/83). Es, pues, obligado concluir la inconstitucionalidad de dicho artículo.

Cabría entender, sin embargo, como acordes con la Constitución dichos preceptos si nos atenemos al artículo 56.2 del EA en el que se habla de “todos aquellos tributos cuya cesión sea aprobada por las Cortes Generales”. Como vamos a ver a continuación dicha interpretación es también errónea.

Se trata del supuesto de un recurso no contemplado en el respectivo Estatuto y que posteriormente es atribuido a la Comunidad Autónoma. Es decir, nos encontramos aquí una materia de titularidad estatal en virtud de la cláusula residual del artículo 149.3 de la CE., y consecuentemente la cesión del mismo a la Comunidad Autónoma constituye una delegación de facultades correspondiente a una materia de titularidad estatal que por su propia naturaleza sea susceptible de delegación. En tales supuestos la Constitución en su art. 150.2 prevé un mecanismo especial para efectuar dicha delegación, en concreto, ésta ha de hacerse mediante ley orgánica³¹. Esta interpretación ratifica la opinión manifestada más arriba de que, cuando el estatuto hace referencia a “todos aquellos tributos cuya cesión sea aprobada por las Cortes Generales”, dicha cesión no puede hacerse por ley ordinaria, como se ha pretendido a través del artículo 1 de la Ley 30/83, sino que es preciso en todo momento una ley orgánica.

De nuevo hay que afirmar aquí que dicha ley orgánica no puede ser la LOFCA, por las razones, ya expuestas, de que ésta es una ley prevista por la Constitución con un contenido concreto y específico, en el que no cabe entender comprendido el actuar como una ley de delegación de competencias del Estado a las CC.AA.

La argumentación sostenida en estas líneas nos obliga a plantear la inconstitucionalidad de la cesión a las CC.AA. de Galicia y Cataluña de las tasas y demás exacciones sobre el juego, ya que la cesión de las mismas no se encuentra prevista en los Estatutos respectivos ni se ha promulgado ninguna ley orgánica al respecto, habiéndose producido la cesión, de hecho, por medio de la

31. Vid. GARCIA DE ENTERRIA, E., *Curso...*, op. cit., pág. 332. Sobre la diferencia entre la cesión de tributos en sentido técnico y las “transferencias y delegaciones” previstas en el artículo 150.2 CE, cfr. LINARES MARTIN DE ROSALES, J. y RODRIGUEZ CATIVIELA, E.J., op. cit., pág. 86

propia ley de cesión, la Ley 41/1981 en relación con Cataluña y la Ley 31/1983 por la que se aplica a Galicia la Ley 30/83, leyes ordinarias todas y no previstas por la Constitución para operar dicha cesión. La misma problemática se nos plantea respecto de la cesión del IL a las CC.AA. de Valencia y Andalucía.

Otro supuesto que causa todavía mayor perplejidad por el procedimiento adoptado para efectuar la cesión es el que hace referencia a la cesión del impuesto del 5 por ciento sobre espectáculos públicos. Dicho impuesto, afectado en su rendimiento a la financiación de la Obra de Protección de Menores, ha sido cedido a las CC.AA. simultáneamente a la transferencia del servicio que financiaba, es decir, mediante el decreto de transferencias del servicio del Estado a las CC.AA., que contiene los respectivos acuerdos de las Comisiones Mixtas de Transferencias. Dicho procedimiento se encuentra falto de todo apoyo legal, incurriendo de nuevo en un claro vicio de inconstitucionalidad. Sobre todos estos supuestos trataremos más detenidamente en los capítulos correspondientes.

1.3.4. Sobre la constitucionalidad de la Ley de cesión de tributos

La Ley 30/83, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las CC.AA., aplicable a la Comunidad Autónoma Andaluza en virtud de la Ley 32/1983, de 28 de diciembre, tiene un contenido claro y preciso, fijar el alcance y condiciones de la cesión.

Así lo preveían el artículo 10.2 de la LOFCA:

“2. Se entenderá efectuada la cesión cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del Estatuto correspondiente, sin perjuicio de que el alcance y condiciones de la misma se establezca en una ley específica”.

y el artículo 57.3 del EA:

“3. El alcance y condiciones de la cesión se establecerán por la Comisión Mixta mencionada en el apartado 2 de la Disposición Transitoria sexta que, en todo caso, los referirá a rendimientos en Andalucía. El Gobierno tramitará el acuerdo de la Comisión como proyecto de ley o si concurrieren razones de urgencia, como Decreto-Ley en el plazo de seis meses a partir de la constitución de la primera Junta de Andalucía”.

Parece, pues, necesaria la promulgación de la citada norma, ley ordinaria según los preceptos citados, cuyo contenido encaja plenamente en lo que se ha dado en llamar *regulación del ejercicio de las competencias financieras de las CC.AA.*, con independencia de la vía adoptada por el legislador, fiel a los Acuerdos Autonómicos de 31 de Julio de 1981, por los que se aconsejaba que la cesión se llevase a cabo con idénticos criterios para todas las CC.AA., mediante la promulgación de una Ley General de Cesión, ignorándose así las previsiones estatutarias que hacían referencia a leyes específicas para cada Comunidad Autónoma. El problema que ahora se nos plantea está en relación con la regulación por *ley ordinaria* de dicha materia.

El artículo 157.3 de la Constitución establece que:

“3. Mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado uno,...”.

En dicho apartado se encuentran los tributos cedidos.

Nos encontramos, pues, ante una previsión constitucional por la que *se podrá* promulgar una ley orgánica que regule dicha materia. Dicha ley orgánica que, en principio, era sólo una posibilidad, ha visto la luz mediante la actual LOFCA. De acuerdo con el artículo 157.3, la Constitución ha establecido una reserva de ley orgánica para la regulación de una determinada materia. La posibilidad de que dicha ley orgánica no hubiese existido no debe interpretarse como fundamento de validez de una regulación por la ley ordinaria de la citada materia.

Nos encontramos aquí ante una reserva competencial en favor de una determinada norma que, cierto es, podría no haber existido, pero cuya previsibilidad por parte del texto constitucional delimita el ámbito material competencialmente vedado para su regulación por una norma que no sea ley orgánica, ya que lo contrario vulneraría el principio de competencia, que es el que regula las relaciones entre la ley orgánica y la ley ordinaria³². A la vista del razonamiento anteriormente expuesto, nos vemos obligados a plantearnos el problema de la constitucionalidad de las Leyes 30/1983 y 32/1983, de cesión de tributos a la Comunidad Autónoma Andaluza, las cuales, regulando el ejercicio de las competencias financieras de las CC.AA. en lo que a los tributos cedidos se refiere, han sido promulgadas como leyes ordinarias. Hasta aquí no habría más remedio que concluir la inconstitucionalidad de las mismas. Sin embargo,

32. GARCIA DE ENTERRIA, E. *Curso...*, op. cit., pág. 153.

tal razonamiento sería incompleto, dado que, efectivamente, la LOFCA no ha ignorado el tema, sino que los artículos 10, 11, 19, 20.1.b. y la DT Tercera regulan competencias asumibles por las CC.AA. en materia de tributos cedidos. El problema surge, pues, cuando vemos que la misma LOFCA remite, en parte, dicha regulación a la ley específica de cesión (Art. 10.2).

En este punto hemos de plantearnos el siguiente interrogante: ¿es posible que una materia cuya regulación está reservada por la Constitución a la ley orgánica, sea *des-organizada* por ésta, remitiendo a una ley ordinaria la competencia sobre la misma? La respuesta ha de ser forzosamente negativa ya que de lo contrario se dejaría a la voluntad del legislador ordinario una facultad del constituyente, y consecuentemente, se produciría una modificación constitucional indirecta haciendo uso de un mecanismo no previsto para ello por la Constitución.

La remisión, pues, de la LOFCA en su artículo 10.2, así como la del artículo 57.3 del EA, que alude, incluso, a la posible aprobación mediante Decreto-ley del alcance y condiciones de la cesión han de considerarse como viciadas de inconstitucionalidad por violar el artículo 157.3 de la Constitución.

Ahora bien, dado que la inconstitucionalidad de una ley no se produce mientras que el Tribunal Constitucional no se pronuncie al respecto, cosa que no se ha producido en el presente caso, nos vemos obligados a atenernos al contenido de las citadas leyes de cesión, que deben considerarse como vigentes y aplicables, por lo que será a éstas a las que habrá que remitir la regulación sobre el ejercicio de las competencias financieras de las CC.AA. en relación con los tributos cedidos³³.

1.3.5. Tributos cedidos a la Comunidad Autónoma Andaluza

Una vez analizado el concepto de tributo cedido, así como la naturaleza jurídica de la cesión y formas de operarse, procede ahora enumerar las distintas categorías tributarias configuradas como recursos de las CC.AA. mediante el mecanismo de la cesión.

33. LINARES MARTIN DE ROSALES, J. y RODRIGUEZ CATIVIELA, E.J. entienden, por el contrario, que la Ley de Cesión puede ser ordinaria, sobre la base de concebir a la LOFCA en este punto como una "Ley marco", a la cual, contra la posición mantenida en el texto, atribuyen la fuerza de "liberar" del carácter de orgánica a la ley delimitadora del alcance y condiciones de la cesión, "pese a regular materia conexa a una ley orgánica", invocando la doctrina sentada por la STC de 13 de febrero de 1981 (*op. cit.*, págs. 79 y 85). Los autores llegan a afirmar que "sería absurdo exigir, para las leyes especiales que regulan el alcance de la cesión preexistente, el carácter de orgánicas, cuando los Estatutos y la LOFCA las liberan de tal exigencia" (*op. cit.*, pág. 85). Lo que sucede a nuestro juicio es que es inconstitucional esa fuerza "liberatoria", precisamente.

Limitando nuestro campo de análisis a la Comunidad Autónoma Andaluza, es el EA la norma constitucionalmente llamada a fijar el conjunto de los tributos cedidos a la Comunidad.

El artículo 57 del citado Estatuto dice:

"1. Se cede a la Comunidad Autónoma, en los términos previstos en el número 3 del presente artículo, el rendimiento de los siguientes tributos: a) Impuesto sobre el Patrimonio Neto. b) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. c) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. d) La imposición general sobre las ventas en su fase minorista. e) Los impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, salvo los recaudados mediante monopolios fiscales. f) Las Tasas y demás exacciones sobre el juego"³⁴.

Del contenido del transcrito artículo se desprende una conclusión inicial en el sentido de apreciarse una clara servidumbre del mismo respecto del proceso de reforma tributaria, todavía no terminado en nuestro país. De ahí la alusión a tributos inexistentes como son el IPN y el ISD, así como la imposición general sobre ventas en su fase minorista.

Para concretar, pues, exactamente los tributos que se ceden es necesario tener en cuenta la Ley 30/1983, donde, al fijar el alcance y condiciones de la cesión se hace alusión de manera más clara y correcta al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, regulado por Ley 50/1977, de 4 de noviembre, y al Impuesto General sobre las Sucesiones, regulado por el D. 1.018/1967, de 6 de abril que contiene el Texto Refundido del Impuesto, y por el D. de 15 de enero de 1969, que contiene el Reglamento. En este contexto la DT Tercera establece que hasta la entrada en vigor de la Ley reguladora del Impuesto sobre las Sucesiones y Donaciones, se entenderá comprendido en el rendimiento que se cede por el Impuesto General sobre las Sucesiones el que resulte del gravamen que recae sobre las donaciones; asimismo la DA Segunda prevé que a la entrada en vigor de las leyes reguladoras sobre IPN y del ISD, se entenderá cedido a las CC.AA., con el alcance y condiciones fijadas en esta Ley, el rendimiento en las mismas de las correspondientes figuras impositivas.

34. Cabe aquí poner de manifiesto la disparidad que existe entre este artículo del Estatuto y el art. 11,1 de la LOFCA, así como respecto del art. 1 de la Ley 30/1983. No obstante, como ya hemos argumentado en líneas anteriores, es el contenido del Estatuto el que debe prevalecer en esta materia.

La imposición general sobre las ventas en su fase minorista que, como es sabido, no existe en la actualidad, puesto que el IGTE excluye de gravamen dicha fase, es sustituida en la Ley de Cesión por la cesión del IL recaudado en destino regulado por el R.D.L. 875/1981, de 27 de marzo, figura que desaparecerá con la entrada en vigor del IVA, prevista para el 1 de enero de 1986, cuya cesión requerirá de una ley especial (DA Segunda, 2 de la Ley 30/1983).

En relación con la cesión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, se planteó la cuestión de si debía incluirse en ella el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, ya que ambos se encuentran regulados por el mismo Texto, R.D.L. 3.050/1980, de 30 de diciembre y R.D. 3.494/1981 de 29 de diciembre, y reciben un tratamiento unitario. La Ley 30/1983 ha venido a solucionar la polémica al referirse en su articulado al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, pero únicamente en cuanto al hecho imponible configurador del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Finalmente, respecto a la cesión de los impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, salvo los recaudados mediante monopolios fiscales y a las tasas y demás exacciones sobre el juego, así como el ya citado impuesto del 5 por 100 sobre espectáculos públicos, nos remitimos a los capítulos correspondientes donde se tratan específicamente.

Para finalizar el presente epígrafe sobre los tributos cedidos, vamos a hacer referencia al artículo 11.2 de la LOFCA, en base al cual se ha pretendido diferenciar entre impuestos que son susceptibles de cesión a las CC.AA. y aquellos otros que no lo son. El citado artículo dice así:

“2. No podrán ser objeto de cesión los siguientes impuestos estatales: a) Sobre la renta global de las personas físicas. b) Sobre el beneficio de las sociedades. c) Sobre la producción o las ventas, salvo lo dispuesto en el apartado anterior. d) Sobre el tráfico exterior. e) Los que actualmente se recaudan a través de monopolios fiscales”.

Pues bien, de dicho artículo hay que decir que se excede del contenido previsto por la Constitución para la LOFCA, ya que en él no se regula el ejercicio de las competencias financieras de las CC.AA., ni se establecen normas para resolver conflictos ni las formas de colaboración entre las CC.AA. y el Estado, tal como dispone el artículo 157.3 de la Constitución, sino que estamos ante un supuesto de regulación de los recursos de que puede disponer una Comunidad Autónoma, cuestión ésta que, como hemos señalado, ha quedado constitucionalmente reservada a los Estatutos.

En conclusión, a pesar de la existencia del artículo 11.2 de la LOFCA, no existe impedimento legal, al margen de la irracionalidad de la medida o de la contradicción con otros principios constitucionales, a que en algún Estatuto se hubiera previsto la cesión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por ejemplo.

Es necesario insistir en que, desde un punto de vista teórico, existen razones que abogan por una reserva estatal de determinados recursos, pilares básicos del sistema tributario (IRPF, Impuesto sobre el beneficio de las Sociedades, Impuestos sobre las ventas, etc...), que se erigen en instrumentos fundamentales para el logro de los objetivos de estabilidad y desarrollo económico, así como la mejor distribución de la renta, funciones que, a nivel doctrinal, se consideran indelegables por realizarse más eficientemente a nivel central, mientras que la asignación de recursos reclama para su optimización la competencias de unidades menores³⁵.

1.3.6. Régimen jurídico de la cesión

1.3.6.1. Normativa aplicable. Potestad reglamentaria y potestad de imposición

La LOFCA dispone en su artículo 10.1, como una de las notas caracterizadoras de los tributos cedidos, su establecimiento y regulación por el Estado. Asimismo, el artículo 3 de la Ley 30/1983, referente a la normativa aplicable a los tributos cedidos dice lo siguiente:

“1. Los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas se regirán por la Ley General Tributaria, los Convenios internacionales para evitar la doble imposición, la ley propia de cada tributo, los Reglamentos Generales dictados en desarrollo de la Ley General Tributaria y de las leyes propias de cada tributo y las demás disposiciones de carácter general, reglamentarias o interpretativas, dictadas por la Administración del Estado”.

Estamos, pues, ante una reserva al Estado del poder tributario para establecer los tributos cedidos, así como para su regulación.

El artículo 10.1 de la LOFCA, ya citado, cuando pretende definir los tributos cedidos reclama para el Estado su establecimiento y regulación. Es decir, en ningún caso, cabría ya adelantar, se introducirá en el concepto de tributo cedido el poder normativo, detentado siempre por el Estado.

35. Cfr. MUSGRAVE, R.A., *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*, Madrid, IEF, 1981, pág. 8.

No obstante, el artículo 3.2 de la Ley de Cesión, al establecer la *normativa aplicable a los tributos cedidos* se refiere con carácter genérico a esta posibilidad cuando establece que *la normativa que dicten las Comunidades Autónomas en relación con las materias cuya competencia les corresponde de acuerdo con el Estatuto de Autonomía y que sea susceptible de tener, por vía indirecta, efectos fiscales, no producirá tales efectos en cuanto el régimen tributario que configure no se ajuste al establecido por las normas estatales*. Así pues, este artículo parece admitir una cierta potestad reglamentaria —no colisionante—³⁶, con lo que la posibilidad de que las Comunidades Autónomas pudieran dictar algún tipo de normas en relación con los tributos cedidos no se ve vetada totalmente³⁷. En efecto, de dicho artículo parece deducirse la posibilidad de normas reglamentarias siempre que dicha competencia, genérica y específica, esté prevista en su correspondiente Estatuto y, además, no se oponga al régimen diseñado por la normativa estatal. Sin embargo esta primera solución puede presentar aspectos controvertidos. Efectivamente, nótese que se habla de *normativa que por vía indirecta puede tener efectos fiscales*, lo que puede significar que el legislador está pensando en otro tipo de competencias; ello nos llevaría directamente a concluir que no se contempla un supuesto de competencia directamente tributaria. Una norma idéntica se contenía, a su vez, en la Ley 41/1981 de Cesión de Tributos a Cataluña (art. 3.2). En todo caso, por aplicación de la DF primera de la Ley 30/1983, una discordancia en la materia se resolvería siempre a favor de la Ley General, posterior en el tiempo.

Esta segunda interpretación puede encontrar un punto de apoyo en la desaparición, tras los debates parlamentarios, del párrafo g) del artículo 17 del proyecto de LOFCA. El citado precepto contemplaba esta posibilidad en los siguientes términos: “Las Comunidades Autónomas regularán por sus órganos competentes, de acuerdo con sus Estatutos, las siguientes materias: ...g) las normas reglamentarias precisas para gestionar los impuestos estatales cedidos de acuerdo con las especificaciones de dicha cesión”. Precepto que venía a explicar el planteamiento, si bien que obvio, de la Exposición de Motivos: “Por lo que se refiere a la facultad para dictar normas por parte de las Comunidades Autónomas, el criterio seguido en el Proyecto de Ley consiste simplemente en reconocer su facultad normativa en todas aquellas materias que son objeto de su competencia”. Como no podría ser menos, cabría añadir.

36. LINARES MARTIN DE ROSALES, J. *Régimen Financiero...*, op. cit., pág. 140.

37. En este sentido de permitir la intervención de las Comunidades Autónomas en la regulación de los tributos cedidos, cuando así lo determine la normativa estatal, se manifiesta FERREIRO LAPATZA, J.J., en AA.VV., *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Madrid, MARCIAL PONS, 1984, pág. 704.

Así, pues, se podría afirmar que la idea inicial de los redactores de la LOFCA era atenerse a lo dispuesto en los Estatutos en lo referente al ejercicio de competencias normativas. La cuestión relevante, en nuestra opinión, consiste en precisar lo siguiente: la competencia normativa sobre el régimen jurídico de la cesión en ningún supuesto puede formar parte de las competencias básicas o exclusivas de la Comunidad correspondiente. O dicho de otra forma, la cuestión estriba en decidir si la disciplina jurídica en estos tributos es competencia de la comunidad, y para ello habría que estar a lo dispuesto en los Estatutos.

Esta competencia aparecía en el Proyecto de Ley de cesión, en ningún momento fue frontalmente discutida y, sin ser abiertamente enmendada —sólo objeto de retoques con intención de mejoras técnicas en su redacción— desapareció del texto tras el Informe de la Ponencia en el Senado que, de otra parte, no fue unánimemente aceptado. El Dictamen de la Comisión respeta el texto propuesto por la Ponencia y en el Pleno se aprueba por asentimiento.

Habrán de ser, pues, los Estatutos quienes proporcionen la pauta en esta materia, pues hay que tener en cuenta, con carácter general, que son éstos, según la mejor doctrina, quienes reconocerán a todas las CC.AA. la facultad de dictar leyes, a mayor abundamiento disposiciones de inferior rango “cuando hayan recibido competencias suficientes sobre la materia que se tratase de regular”³⁸. De donde sólo subsidiariamente y dentro de los límites de la propia competencia —claramente estatal— podrá postularse una potestad reglamentaria en estas materias a las CC.AA.

En definitiva, como en tantas otras cuestiones, en relación con los conflictos entre fuentes del Estado y de las Comunidades Autónomas, prioritariamente habrá que estar a las reglas sobre reparto de competencias: y en este caso, sin lugar a dudas, la competencia es estatal.

No obstante, esta última afirmación habrá de ser puesta en relación con el propio concepto(s) de tributo cedido, es decir, con el ámbito de las competencias que se ceden. O dicho de otra forma, la posibilidad de dictar este tipo de normas de desarrollo o reglamentación de la legislación estatal es, en sí misma, una competencia que expresamente habrá de encontrarse formulada.

Por lo que cobra así fuerza decisiva el mero silencio de la norma estatutaria o de la Ley de Cesión. Al mismo tiempo, sin que se precise habilitación legal específica, creemos que las CC.AA. tienen competencia reglamentaria en materia organizativa.

38. MUÑOZ MACHADO, S. *Derecho Público...*, cit., vol. I, pág. 263.

En conclusión, al carecer de potestades de desarrollo legislativo y supuesto el artículo 3 de la Ley de Cesión, nos inclinamos por la solución negativa; nos encontramos así ante un supuesto de competencia estatal que excluye la potestad reglamentaria que no se refiera a cuestiones de organización: el Estatuto Vasco se refiere expresamente a esta cuestión en su artículo 20.4 (vid. asimismo el artículo 25.2 del Estatuto Catalán).

Nos encontraríamos, pues, en relación con esta materia plenamente en el presupuesto contemplado en el artículo 41.4 del Estatuto para Andalucía, a tenor de los ya comentados artículos 3 de la Ley de Cesión y 10 de la LOFCA.

Sin embargo la solución apuntada no es suficiente para resolver satisfactoriamente la cuestión en todos los casos. Un repaso a los Estatutos nos proporciona el siguiente dato: en primer lugar, en aquellos supuestos en los que se produzca remisión estatutaria es evidente, dentro siempre de los límites impuestos por el artículo 3 de la ley de Cesión, que la Comunidad podrá dictar normas reglamentarias que regulen esa competencia cedida; en segundo lugar, en los supuestos de silencio estatutario habría que estar, por analogía a lo dispuesto en los párrafos 1 y 2 del artículo 150 de la Constitución, al contenido de la Ley de Cesión. Aunque en todo caso, respetando siempre los límites del artículo 3 de la Ley de Cesión, habría que propugnar una solución que permita desarrollos reglamentarios, a tenor de las peculiaridades de cada Comunidad, en aquellas competencias que se ceden.

Como se ve, el hecho de que algunos Estatutos (por ejemplo el artículo 51.1.b. del Canario, ó 66.b. del Balear) incluyan normas precisas en la materia no significa una sustancial alteración en su régimen jurídico: en todo caso, al ser una competencia exclusiva del Estado —artículo 149.1.4.^a de la Constitución— el ejercicio del poder reglamentario ha de estar condicionado por la legislación estatal, en este caso, los artículos 10 LOFCA y 3 de la Ley de Cesión.

1.3.6.2. *Los puntos de conexión*

Dado que el rendimiento cedido es el obtenido en el territorio de cada Comunidad Autónoma (artículo 1 de la Ley 30/1983), ha sido necesario establecer unos puntos de conexión que delimiten territorialmente la recaudación cedible.

La regulación de los mismos en la Ley General de Cesión (artículos 4 a 8) da pie a una doble constatación inicial: de un lado, sus criterios son, en la mayoría de los supuestos, dispares de los que aparecen recogidos en el artículo 10.4 de la LOFCA; de otra parte, es fácil advertir cómo tales criterios son en

lo esencial idénticos —incluso literalmente casi siempre— a los consagrados por la Ley 41/1981, de cesión de tributos a la Generalidad de Cataluña, que a su vez, había asumido fielmente las reglas de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprobó el Concierto Económico con el País Vasco. Ambas circunstancias merecen ser analizadas con cierto detenimiento.

1.3.6.2.1. *Los puntos de conexión en la LOFCA y en la Ley de Cesión*

El artículo 10.4 de la LOFCA establece:

“4. Sin perjuicio de los requisitos específicos que establezca la Ley de Cesión: a) Cuando los tributos cedidos sean de naturaleza personal su atribución a una Comunidad Autónoma se realizará en función del domicilio fiscal de los sujetos pasivos. b) Cuando los tributos cedidos graven el consumo, su atribución a las Comunidades Autónomas se llevará a cabo en función del lugar en que el vendedor realice la operación a través de establecimientos, locales o agencias. c) Cuando los tributos cedidos graven operaciones inmobiliarias, su atribución a las Comunidades Autónomas se realizará en función del lugar donde radique el inmueble”.

De este texto interesa subrayar dos notas:

— En primer lugar la LOFCA no ha establecido criterios para la cesión de todos los tributos susceptibles de ser cedidos, sino sólo para algunos de ellos taxativamente, si bien el *númerus clausus* puede plantear problemas interpretativos por la genericidad de las expresiones empleadas, que no denotan figuras concretas del sistema tributario (lo que, por otro lado, es coherente con el enfoque de la LOFCA, en particular con la opción recogida en el artículo 11). Atendiendo a los impuestos cuya cesión regula la Ley 30/1983, los criterios de la LOFCA serían aplicables al IEPPF, al IBPJ, y al ISD (tributos personales), al ITP que grava las transmisiones onerosas de inmuebles, al impuesto sobre las donaciones de la misma categoría de bienes (“Impuestos sobre operaciones inmobiliarias”) y al IL sobre adquisiciones (“Tributos que gravan el consumo”). Ninguna indicación, pues, se halla en la LOFCA sobre los restantes tributos o hechos imponible cedidos que no pueden ser encuadrados en las categorías concretas que ella menciona, es decir, los restantes hechos imponibles de los impuestos sobre donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales, el IL sobre tenencia y disfrute y las Tasas y demás exacciones sobre el juego.

— En segundo término, se indica que los referidos criterios se entienden “sin perjuicio de los requisitos específicos que establezca la ley de cesión”. Interrogarse sobre la interpretación de esta cláusula parece necesario si se recuerda la apuntada divergencia de la Ley de Cesión respecto de la norma de la LOFCA. ¿Quiere ésta configurarse en ese punto como una norma meramente dispositiva, predispuesta a plegarse a opciones alternativas decididas por el legislador ordinario en el futuro? No nos parece que sea éste el alcance de la cláusula contenida en el artículo 10.4 de la LOFCA, si se recuerda nuestra opinión de que el contenido y alcance de la cesión es materia reservada a la ley orgánica. E incluso imaginando una ley de cesión de carácter orgánico, parece lo más lógico pensar que su contenido se limitara a colmar los vacíos del artículo 10.4 de la LOFCA más que a derogarlo; aunque, obviamente, tampoco le estaría prohibido, pues, dando por supuesta la competencia, el legislador no puede vincularse a sí mismo para el futuro: nada impediría a la ley posterior y especial derogar a la ley anterior y general.

En todo caso, si se preconiza la tesis de que el alcance de la cesión puede ser objeto de una ley ordinaria, ello habría de entenderse en sentido restrictivo y residual, es decir, en la materia que no hubiera sido regulada por la ley orgánica. En este sentido la cláusula inicial del artículo 10.4 de la LOFCA permitiría al legislador ordinario una función complementaria al regular los puntos de conexión de los hechos imponible no contemplados en aquélla, pero nunca invadir la competencia material de la misma. Pero incluso en este caso nos hallaríamos ante un híbrido inaceptable, toda vez que unos puntos de conexión estarían regulados por ley orgánica y otros por ley ordinaria. Ahora bien, esta materia podrá estar reservada a la una o a la otra, pero no a las dos categorías de normas. Y lo que no puede hacer una ley orgánica es entrar parcialmente en una materia de su competencia y delegarla en la otra parte en el legislador ordinario.

Subsiste, con todo, un interrogante ¿Por qué ha establecido la Ley de Cesión criterios opuestos a los consagrados en el artículo 10.4 de la LOFCA? Dicha contradicción puede ser apreciada si sistematizamos los criterios contenidos en la Ley de Cesión:

La *residencia habitual* en los siguientes supuestos:

- Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas (art. 4).
- Impuesto que grava las adquisiciones *mortis causa* (en relación con el causante, art. 5.1.a.).

- Impuesto que grava las donaciones de bienes muebles y derechos (en relación con el donatario, art. 5.1.c.).
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, respecto de las transmisiones onerosas de bienes muebles, semovientes y créditos, así como en la constitución y cesión onerosa de derechos sobre los mismos (en relación con el adquirente persona física, art. 6.2).
- Igualmente en la constitución de préstamos, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones (en relación con el prestatario, arrendatario, afianzado o pensionista persona física, art. 6.3).
- Concesiones administrativas de explotación de servicios (en relación con el concesionario persona física, art. 6.4).
- Impuesto sobre el Lujo, respecto de las adquisiciones de vehículos nuevos o usados, aviones de turismo y embarcaciones de recreo (en relación con el adquirente, art. 7.1), importaciones de bienes para uso y consumo propio y particular del importador (art. 7.3) y tenencia y disfrute de embarcaciones y aeronaves (art. 7.4).

El *domicilio fiscal*, en relación con los siguientes hechos imponible:

- Impuesto General sobre Sucesiones, respecto del gravamen de los bienes de las personas jurídicas (art. 5.1.b.).
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, respecto de la transmisiones onerosas de bienes muebles, semovientes y créditos, así como en la constitución onerosa de derechos sobre los mismos (adquirente persona jurídica, art. 6.2), constitución de préstamos, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones (prestatario, arrendatario, afianzado o pensionista persona jurídica, art. 6.3), concesiones administrativas de explotación de servicios (concesionario persona jurídica, art. 6.4), constitución de sociedades y fusión con extinción de las sociedades integradas y creación de una nueva sociedad (art. 6.5), aumento y disminución de capital, fusión por absorción, transformación y disolución de sociedades (sociedad transformada, modificada, absorbente o disuelta, art. 6.6).

El lugar donde radiquen los bienes en relación con los siguientes impuestos:

- Gravamen sobre las donaciones de bienes inmuebles (art. 5.1.c.).
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, respecto de las transmisiones onerosas y arrendamiento de bienes inmuebles y en la constitución y cesión onerosa de derechos de toda clase, incluso de garantía, que recaigan sobre los mismos (art. 6.1), préstamos con garantía real sobre inmuebles (art. 6.3), concesiones administrativas de bienes (art. 6.4).

El lugar de formalización de la operación, en relación con los siguientes impuestos:

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, respecto de la transmisión de acciones, derechos de suscripción, participaciones sociales, obligaciones y títulos análogos (art. 6.2.a.).
- Impuesto sobre el Lujo, respecto de la adquisición de artículos de joyería, platería, relojería, antigüedades, esculturas, pinturas y grabados originales y artículos de fumador (sustituto, art. 7.2).

El lugar donde se inscribe la garantía, en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, respecto de la constitución de hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento (art. 6.3).

El lugar donde se realice el hecho imponible, en relación con las Tasas y demás exacciones sobre el juego (art. 8).

De la citada relación se puede observar cómo la Ley de Cesión reproduce en última instancia la regla de la Ley del Concierto con el País Vasco. A partir de este dato, la cuestión planteada anteriormente de por qué se establecen criterios contrapuestos a los de la LOFCA, se diversifica en otra. ¿En qué relación se hallan, en este punto, la LOFCA y la Ley del Concierto? Y, supuesta la existencia de esta última, ¿se verá afectada por ello la potestad legislativa de las Cortes ante la posterior regulación de la cesión de tributos a las Comunidades de régimen financiero común?

1.3.6.2.2. *La LOFCA y los regímenes tributarios especiales*

Es conocido que la DF de la LOFCA establece su aplicación a todas las CC.AA., “debiendo interpretarse armónicamente con las normas contenidas en sus respectivos Estatutos”. Ahora bien, las Disposiciones Adicionales 1.^a y 2.^a de la LOFCA, respetuosas de la DA 1.^a de la CE, consagran el reconocimiento de los sistemas forales del País Vasco (Concierto económico) y Navarra (Convenio económico). La aplicación de la LOFCA a estas dos comunidades ha de entenderse circunscrita a aquellas materias en que dichas Comunidades no disfruten de sus propios mecanismos de financiación específicos, derivados de su régimen foral. De hecho ya se ha indicado que en nuestro país existen tres modelos de financiación regional: uno “común”, o modelo LOFCA, y dos “especiales”, el modelo Vasco y el Navarro. Las reglas del artículo 10 de la LOFCA constituyen una pieza del sistema de financiación común que dicha ley diseña; y en consecuencia, tales reglas, al referirse a la cesión de tributos, no pueden tener como destinatarios ni al País Vasco ni a Navarra. Ciertamente la regulación del concierto o del convenio debe contener normas cuyo objeto habrá de coincidir conceptualmente, sin prejuzgar su contenido material, con la LOFCA al menos en un punto: la necesidad de delimitar la extensión objetiva de los regímenes especiales entre sí y respecto del régimen común se corresponde con el obligado deslinde que ha de llevar a cabo la LOFCA, dentro del territorio sometido al régimen financiero común, en orden a la atribución de los hechos impositivos cedidos a las distintas CC.AA. En uno y en otro caso, la ley correspondiente utiliza la técnica de los puntos de conexión.

Pero, por lo dicho, es claro que los puntos de conexión que permiten la aplicación del concierto o del convenio son fijados por las correspondientes leyes reguladoras por completo al margen de la LOFCA: tales leyes no tienen otros límites que los marcados por la Constitución y, en cada caso, el Estatuto Vasco o la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y mejoramiento del régimen foral de Navarra³⁹.

1.3.6.2.3. *La Ley del Concierto y Las Leyes de Cesión*

¿Estaban obligadas las Leyes 41/1984, de Cesión de tributos a la Generalidad de Cataluña y 30/1983, de Cesión general de Tributos a las CC.AA., a reproducir, como lo han hecho, los puntos de conexión tipificados en la Ley del Concierto?

39. Esta afirmación se ve afectada por la pervivencia del Convenio (preconstitucional) con Navarra, aprobada por el R.D.L. 16/1969, de 24 de julio (BOE de 29 de julio), adaptado a las normas del IRPF y del IS por el R.D. 2.655/1979, de 19 de octubre (BOE de 23 de noviembre).

Para analizar este problema —dentro de las limitaciones que impone la naturaleza y el ámbito del presente trabajo— hay que partir del párrafo primero de la DF 1.^a de la Ley 30/1983:

“Las normas de esta Ley serán de aplicación a todas las Comunidades Autónomas, salvo Navarra y País Vasco”.

Es decir, frente al principio sancionado por el artículo 21 de la LGT “las normas tributarias obligarán en el territorio nacional”, la Ley General de Cesión limita su eficacia espacial sólo a una parte de dicho territorio⁴⁰, la de régimen financiero común. El territorio nacional estaría así dividido en tres espacios fiscales, correspondiente a tres subsistemas financieros: el común, el de Concierto y el de Convenio. *Mutatis mutandis*, en esta situación podrían producirse, hipotéticamente casos de doble imposición interregional en el sentido en el que se pronuncia BORRAS: “Lo que realmente produce la doble imposición es la adopción de uno u otro punto de conexión fiscal fijado libremente por cada Estado, sin tener en cuenta los puntos de conexión fijados por otros Estados”⁴¹. La asunción de los criterios del Concierto por parte de las leyes de cesión habría sido obligada por razones de armonización para evitar conflictos insolubles de atribución de un hecho imponible a una u otra Comunidad Autónoma⁴². Aunque las leyes de cesión derivan teóricamente de los respectivos Estatutos y, aunque en términos igualmente teóricos son leyes en cuya génesis ha existido un previo acuerdo Comunidad-Estado, en realidad, como vemos, no pueden sino servir de vehículo al mismo mandato contenido en la Ley del

Concierto, surgida, a su vez, del acuerdo País Vasco-Estado, encadenamiento, que de paso, arrincona por completo el artículo 10.4 de la LOFCA, privado de toda virtualidad. No se nos oculta que este planteamiento da por supuesto un dato que es, en realidad, aleatorio y contingente: la prevalencia en el tiempo de la Ley del Concierto. Dada la prevalencia de ésta no podría admitirse su derogación tácita por una ley de cesión posterior porque ello implicaría una modificación implícita del propio Estatuto Vasco, en última instancia. En caso de divergencia del mandato, habrá que dar precedencia a la Ley del Concierto sobre la Ley de Cesión, en atención al reconocimiento constitucional de los “derechos históricos de los territorios forales”.

No sólo esto, sino que habría de admitirse, incluso, la eventualidad contraria de una derogación tácita —en términos de aplicación preferente en caso de conflicto— de una Ley de cesión hipotéticamente anterior en el tiempo por una modificación posterior de la Ley del Concierto: la prevalencia de ésta no sería, pues, solamente un *prius* temporal sino también esencial. La cuestión dista de ser una pura hipótesis escolástica, por otra parte: recuérdese que en plazo breve habrá de regularse la cesión del IVA a las Comunidades de régimen común y que, como consecuencia de la culminación de la reforma de la imposición indirecta, habrá de modificarse la Ley del Concierto. Y, ciertamente, lo deseable sería una regulación armonizada de los puntos de conexión respecto tanto de los territorios forales como de régimen común.

Pero hemos de apresurarnos a fijar el alcance de esta conclusión en sus justos términos: nos estamos refiriendo a la delimitación del espacio fiscal entre el País Vasco y el territorio de régimen común. Trazado ese límite (por la Ley del Concierto), no puede dibujarse un nuevo límite distinto (por las leyes de cesión). Ahora bien, esto no implica consecuencia alguna respecto de otra cuestión: la de qué criterios seguir para proceder a una *segunda delimitación* de competencias entre diversas instancias, *en el interior de cada uno de los dos espacios fiscales previamente delimitados* de acuerdo con los puntos de conexión coincidentes.

De hecho la ley del Concierto da también a esta segunda cuestión una respuesta, atribuyendo normalmente los tributos concertados a la Diputación Foral competente por razón del territorio, configurado así como punto de conexión “interno”.

Esta doble atribución es la que no se encuentra en las leyes de cesión. Caben por ello, dos interpretaciones: o bien la Ley de Cesión se ha limitado a fijar los puntos de conexión con eficacia “externa” (frente a los territorios forales), o bien aquéllos operan sus efectos también “internamente”, como norma de distribución de los hechos imposables entre las diversas Comunidades de régimen

40. Para la distinción entre extensión de la ley y eficacia de la ley en el espacio, *vid.* por todos, CORTES DOMINGUEZ, M., *Ordenamiento Tributario Español*, Madrid, CIVITAS, 4.^a ed., 1985, págs. 110-111.

41. *La doble imposición: problemas jurídico-internacionales*, Madrid, IEF, 1974, p. 273 (el texto es reproducido por CORTES DOMINGUEZ, M., *op. cit.*, pág. 117). Hay que precisar que, para BORRAS, la doble imposición es, en términos estrictos, “un fenómeno específicamente internacional, en el sentido de que supone la intervención de dos o más soberanías fiscales, con lo cual se diferencia de la superposición de impuestos en el interior de un mismo país” (*op. cit.*, pág. 24). Este punto de vista lleva a la Autora a rechazar la afirmación de NIBOYET según la cual “puede haber doble imposición siempre que se presente la yuxtaposición de dos sistemas fiscales. Será así en las relaciones interprovinciales, intercoloniales, internacionales, etc.” (*op. cit.*, pág. 27 y 28). Criticada es también, aunque con menos contundencia, la posibilidad de doble imposición interna en los Estados federales, admitida por otros autores (*op. cit.*, pág. 25).

42. La tributación es diferente en lo que hace a Navarra, pues los puntos de conexión de su Convenio son, normalmente, distintos de los de la Ley de Cesión. El tema nos parece digno de una reflexión profunda que no cabe hacer aquí. Indiquemos sólo que la evidencia del conflicto (sobrevenido: en 1969 no existía el régimen constitucional ni, a *fortiori*, el autonómico) exigiría la adecuación del Convenio a la nueva realidad constitucional de España.

común. No parece dudoso inclinarse por esta segunda alternativa, porque la primera choca con la explícita circunscripción espacial de la DF de la ley, antes recordada. La Ley 30/1983, aplicable sólo al territorio de régimen común, pretende construir su propio sistema “interno” de puntos de conexión; más aun, puede pensarse que pretende esto y sólo esto, aceptando la previa demarcación de aquel territorio indirectamente actuada por los puntos de conexión establecidos por la normativa de régimen foral. Pero si esto es así, nada obligaba al legislador a asumir como propios, a efectos “internos” los puntos de conexión de carácter “externo” contenidos en la Ley del Concierto. Al igual que ésta, podría haber buscado otros de signo distinto, más adecuados a los principios generales consagrados en la LOFCA y en la LGT y más adaptados a la naturaleza y característica de los impuestos cedidos.

Por otro lado, el legislador no parece haber sido enteramente consciente no sólo de que nada le obligaba a seguir *aequo pede* el Concierto Vasco en la determinación de los puntos de conexión, sino tampoco de que tal servidumbre puede producir efectos no deseados, incluso recortes implícitos del alcance de la cesión. Así ocurre, por ejemplo, cuando se asume como punto de conexión la residencia habitual, olvidando que el Concierto Vasco da un segundo paso, atribuyendo los impuestos a los que se aplica *ad extra* dicho punto de conexión a la Diputación Foral competente en función de un *segundo punto de conexión*, el territorio, bifurcado, según los casos, en el domicilio del sujeto o en el lugar donde radiquen los bienes o se realice el acto. Cuando el Concierto habla de “residencia habitual en el País Vasco” está definiendo exclusivamente eso, una condición *cuasi personal*⁴³ en sentido positivo. La otra cara de la moneda no es la “residencia habitual” (positiva) en ninguna entidad territorial determinada (otra Comunidad Autónoma, el resto de España, Navarra o un país extranjero), sino simplemente, la “no residencia habitual en el País Vasco”. Al Concierto le interesa sólo perfilar quiénes son “residentes” en el País Vasco. Desde el punto de vista de la aplicación del Concierto —es decir, de la percepción de los tributos concertados por las instituciones vascas competentes— es exactamente igual cuál sea la residencia habitual de los no residentes en el País Vasco, pues en ese caso el tributo no les corresponde (corresponderá al Estado o a Navarra o a otra Comunidad Autónoma).

¿Qué ocurre cuando la ley de cesión toma, a su vez, la residencia habitual en una Comunidad Autónoma como punto de conexión? Si lo que el legislador pretende es establecer la cesión de unos determinados hechos imposables con carácter general, el punto de conexión elegido es francamente desafortunado:

la cesión será imposible cuando el realizador del hecho imponible no tenga residencia habitual⁴⁴ en ninguna de las Comunidades de régimen común. Ello puede suceder porque lo tenga en el extranjero (o en Navarra —sin entrar aquí a analizar la intrincada articulación del convenio navarro en el sistema de puntos de conexión—), o incluso, aunque tuviese “residencia habitual” en el territorio de régimen común unitariamente considerado, pero sin permanecer el tiempo requerido en una Comunidad Autónoma determinada. En tal caso, el impuesto correspondiente no podría ser cedido, con lo que, sorprendentemente, emergería una competencia residual del Estado es esta materia, aparentemente no prevista e incongruente con el esquema financiero de la LOFCA y los Estatutos.

El Concierto Vasco puede optar por gravar sólo a los residentes en el País Vasco, renunciando a gravar a los no residentes. En nuestra opinión el planteamiento no puede —no debió— ser el mismo por parte del legislador estatal que pretende montar un sistema de cesión *general* de tributos a las CC.AA. de régimen común. Si se trataba de reservar una competencia residual del Estado en relación con los residentes en el extranjero, se debería haber hecho explícitamente. Habría sido una determinada opción de política tributaria, no exigida, desde luego, sino más bien al contrario, por el sistema de cesión. Más claramente aún, en el supuesto de “residentes en el territorio común”, pero “no residentes” en una Comunidad Autónoma. Hubiera sido de desear que la ley hubiese establecido puntos de conexión secundarios, al modo del Concierto, de modo que se hubiese cerrado el círculo de la cesión. Pero puesto a reproducir el Concierto Vasco —a lo que nada le obligaba, dentro de su propio ámbito espacial “interno”— el legislador no parece haber tenido presente el consejo, cargado de *bon sens*, del poeta: “Il ne faut jamais faire les choses à moitié”.

1.3.6.2.4. La solución de conflictos en materia de puntos de conexión

A la, ya de por sí, desafortunada y compleja regulación de los puntos de conexión puesta de manifiesto en los epígrafes anteriores se ha venido a añadir la falta de regulación, por parte de la Ley 30/1983, de los mecanismos necesarios para la resolución de conflictos de atribuciones en relación con la determinación de la residencia habitual, que, como toda situación de hecho, puede plantear problemas de prueba.

44. En los términos del artículo 9 de la Ley de Cesión: “Se entiende que las personas físicas tienen su residencia habitual en la Comunidad Autónoma de que se trate cuando permanezcan en su territorio por más de ciento ochenta y tres días durante el año natural. A estos efectos, no se tendrá en cuenta las ausencias del indicado territorio cuando por las circunstancias en que se realicen pueda inducirse que aquéllas no tendrán una duración superior a tres años”.

43. Siguiendo la construcción de CORTES DOMINGUEZ, M. *Ordenamiento...*, op. cit., págs. 114-115.

La definición de la residencia habitual que hace el artículo 9 de la Ley de Cesión

(“Se entiende que las personas físicas tienen su residencia habitual en la Comunidad Autónoma de que se trate cuando permanezcan en su territorio por más de 183 días durante el año natural. A estos efectos no se tendrán en cuenta las ausencias del indicado territorio cuando, por las circunstancias en que se realicen pueda inducirse que aquéllas no tendrán una duración superior a tres años”).

producirá con toda seguridad frecuentes conflictos entre las distintas CC.AA., o entre éstas y el Estado.

Esta problemática fue abordada por la Ley de Cesión de Tributos de Cataluña que, consciente de la importancia del problema, reguló con gran minuciosidad la creación de un órgano específicamente encargado de la solución de conflictos. Las Juntas Arbitrales están reguladas por el art. 21 cuyo contenido es el siguiente:

“Art. 21. Los conflictos de atribuciones:

1. Los conflictos de atribuciones en relación con la determinación de la residencia habitual o el domicilio fiscal se resolverán de la siguiente forma: a) Caso de que la controversia se produzca entre las Administraciones del Estado y de la Generalidad, será resuelto por la Junta Arbitral que se regula en el artículo 25.1. b) Si tales conflictos se producen entre la Administración de la Generalidad y la de otra u otras Comunidades Autónomas, incluso cuando intervenga también la Administración del Estado, serán resueltos por la Junta Arbitral Especial que se regula en el artículo 25.2. c) Si en el conflicto interviniese la Administración de algunos de los territorios forales, será competente para resolverlo la Junta Arbitral regulada en el correspondiente concierto o convenio económico, en cuya composición, únicamente a este efecto, un representante de la Administración del Estado será sustituido por otro designado por el Consejo Ejecutivo de la Generalidad. 2. Cuando se suscite el conflicto de competencias las Administraciones afectadas se abstendrán de cualquier actuación que no sea la interrupción de la prescripción, tramitándose por el procedimiento que reglamentariamente se establezca. No obstante lo anterior, cuando se hayan practicado liquidaciones definitivas, por cualquiera de las Administraciones afectadas, surtirán plenos efectos ante cualquiera de las Administraciones interesadas, sin perjuicio de la posibilidad de practicar la revisión de oficio del artículo 154 de la Ley General Tributaria.

3. Los acuerdos de las Juntas Arbitrales tendrán carácter ejecutivo y no son impugnables, salvo en la vía contencioso-administrativa, tanto por parte de las Administraciones en conflicto como por parte de los contribuyentes”.

Tales Juntas Arbitrales no aparecen en la Ley 30/1983, desaparición que se produjo a causa del debate parlamentario, al entenderse que no era éste el proyecto de ley adecuado para introducir normas de esta índole, sobre todo, si se tiene en cuenta el artículo 157.3 de la Constitución, de acuerdo con el cual deberán establecerse por ley orgánica las normas de resolución de conflictos que pudieran surgir entre CC.AA. y el Estado. Creemos, pues, de vital urgencia la necesidad de remitir al Congreso de los Diputados un Proyecto de Ley Orgánica, que regulando los conflictos de atribuciones que se plantean en esta materia, venga a rellenar la laguna existente en nuestro ordenamiento.

Señalemos finalmente que, de acuerdo con el razonamiento expuesto, el contenido de la Ley 41/1981, en relación con la resolución de conflictos, plantea serias dudas de constitucionalidad, habiéndose de entender que se han invadido competencias reservadas para su regulación mediante ley orgánica. No obstante, mientras el TC no se pronuncie al respecto habrá de entenderse vigente la citada disposición y, consecuentemente, la existencia de las citadas Juntas Arbitrales, aunque sólo en relación con Cataluña.

1.3.6.3. *La gestión de los tributos cedidos*

Como ya pusimos de manifiesto en el epígrafe primero al intentar delimitar un concepto de tributo cedido, es en el análisis de los aspectos procedimentales donde radica la clave para la configuración de los tributos cedidos.

El artículo 60.2 del EA dispone que la Comunidad Autónoma asumirá por delegación del Estado la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión en su caso, de los tributos cuyo rendimiento se hubiere cedido sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse entre ambas administraciones, todo ello de acuerdo con lo especificado por la Ley que regula la cesión.

La LOFCA contiene idénticas previsiones en el artículo 19.

La Ley 32/1983, de 28 de diciembre, de Cesión de Tributos a la Comunidad Autónoma de Andalucía, establece en su artículo único la aplicación a Andalucía de la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las CC.AA., que fija el alcance y condiciones de la delegación en los artículos 12 y ss.

De los citados artículos se deduce que las competencias delegadas a las CC.AA. hacen referencia a todo el procedimiento de gestión del tributo, en sentido amplio, tal como se contempla en el Título III de la LGT, abarcando, pues, a los dos órdenes de gestión, liquidación, recaudación e inspección, y a la revisión de actos en vía administrativa.

1.3.6.3.1. *La Gestión y Liquidación*

Siguiendo la esquemática definida por la Ley 30/1983, se trata en primer lugar el alcance de la delegación de competencias en relación con la gestión y liquidación de los tributos cedidos (art. 13):

“1. En relación con la gestión y liquidación de los Impuestos Generales sobre Sucesiones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y Lujo, cuando se devengue en destino, y de las Tasas y demás exacciones sobre el juego, corresponderá a las Comunidades Autónomas: a) La incoación de los expedientes de comprobación de valores, utilizando los mismos criterios que el Estado. b) La realización de los actos de trámite y de liquidación. c) La calificación de las infracciones y la imposición de sanciones tributarias. d) La facultad prevista en el artículo 49.5 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en tanto esté vigente dicho precepto. e) La publicidad e información al público de las obligaciones tributarias y su forma de cumplimiento. f) En general, las demás competencias necesarias para la gestión de los tributos”.

Del contenido de dicho artículo se observa que queda fuera de su alcance el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, el cual recibe un tratamiento específico en el artículo 12 de la Ley y respecto del que se ha optado más que por la delegación de competencias por un mecanismo de colaboración y gestión conjunta.

La delimitación positiva que en el artículo 13.1 se lleva a cabo respecto de la delegación de competencias en materia de gestión y liquidación de los tributos cedidos, se completa con una delimitación por vía negativa, contenida en el apartado 2 del mismo artículo:

“2. No son objeto de delegación las siguientes competencias: a) La resolución de consultas vinculantes. b) Los acuerdos de concesión de beneficios tributarios en los casos de asociaciones, agrupaciones y uniones temporales de empresas y de fusiones de empresas. c) La concesión de exenciones en el Impuesto sobre el Lujo, relativas a las adquisiciones de vehículos de tracción mecánica condicionadas por sus normas reguladoras a plazos de carencia o limitaciones en cuanto al número de vehículos a que afectan los beneficios fiscales. d) La confección de los efectos estancados que se utilicen para la gestión de los tributos cedidos”.

Al margen del análisis que del transcrito artículo se hará en los capítulos correspondientes a cada uno de los tributos cedidos, haremos aquí un comentario a algunos de sus aspectos más generales.

La reserva al Estado de la resolución de consultas vinculantes está en coherencia con la, ya citada, reserva estatal respecto de la normativa reguladora de los tributos cedidos, incluyéndose las disposiciones de carácter interpretativo, con lo que se pretende mantener la homogeneidad y coherencia no sólo en la fase normativa, sino también en la aplicativa de los tributos cedidos. Sin embargo, aquí hay que tener presente la nueva regulación dada a la materia por la Ley 10/1985, de 26 de abril, que ha suprimido el carácter vinculante de las consultas.

Por lo que a los efectos estancados se refiere, la no delegación de su confección se debe al monopolio estatal existente sobre los mismos. La situación a que da lugar dicha reserva estatal en su confección obligará a instrumentar los mecanismos adecuados para atribuir a la Comunidad Autónoma el rendimiento del tributo cedido que se recaude por dicha vía, puesto que, en tales casos, no es la Comunidad sino el Estado el agente recaudador.

1.3.6.3.2. *La Recaudación*

A continuación el artículo 14 contempla el alcance de la delegación de competencias en materia de recaudación:

“1. Corresponderá a las Comunidades Autónomas la recaudación: a) En sus dos períodos, de los Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Lujo cuando se devengue en destino y las Tasas y demás exacciones sobre el juego. b) En período voluntario, las liquidaciones del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio practicadas por la Comunidad Autónoma, y en el período ejecutivo todos los débitos de este impuesto.

2. En lo que se refiere a aplazamiento y fraccionamiento de pago de los tributos cedidos, corresponderá a cada Comunidad Autónoma la competencia para resolver de acuerdo con la normativa del Estado”.

Asimismo, de acuerdo con el artículo 15, las CC.AA. podrán organizar libremente sus servicios para la recaudación de los tributos cedidos, si bien dicha gestión deberá ajustarse a lo dispuesto en la normativa del Estado. Igualmente se permite a las CC.AA. que para dicha recaudación puedan llevar a cabo conciertos con cualquier otra Administración Pública.

En cuanto a la recaudación cedida, la Ley 30/1983, en su art. 2 establece:

“Se entiende por rendimiento cedido de los tributos que se señalan en el artículo anterior el importe de la *recaudación líquida* derivada de las deudas tributarias correspondientes a los distintos hechos impositivos cedidos”.

Es, pues, necesario aclarar qué quiere decir el artículo citado cuando se refiere a la *recaudación líquida*. En la Orden de 22 de noviembre de 1984 (BOE de 5 de diciembre), reguladora de las cuentas a rendir por tributos cedidos a las CC.AA., podemos encontrar la clave interpretativa cuando observamos que en ella se distingue entre lo “recaudado” y la “recaudación líquida”, cuya diferencia radica en el importe de las “devoluciones” en las que se reflejarán “el importe de las efectivamente pagadas durante el ejercicio, cualquiera que sea el año en que tuvo lugar el ingreso” (art. 4.a.). Teniendo en cuenta los tributos que son objeto de cesión, con estas “devoluciones” se está haciendo referencia, como ya se contemplaba de manera expresa en la Ley 41/1984, de cesión de tributos a la Comunidad Autónoma de Cataluña, a las devoluciones que se producen en el Impuesto de Lujo debido a la desgravación fiscal a la exportación.

En relación con el tema de la recaudación cedida, es necesario hacer referencia a las participaciones de las Haciendas Locales en los tributos del Estado, dado que en la Ley 41/1981 el importe de dicha participación se preveía disminuyera el rendimiento cedido. Sobre la participación de las Corporaciones Locales en los ingresos del Estado, hay que señalar la evolución que ésta ha sufrido desde la Ley de Reforma de Haciendas Municipales, Ley 85/1962, hasta nuestros días. El régimen previsto con anterioridad a 1982 preveía la participación en los impuestos indirectos en un 7,5 por 100, en la Tasa que grava los juegos de azar en un 25 por 100 y en el IRPF un 3 por 100. Dicho régimen ha sufrido una variación a partir de 1982, cuya Ley de Presupuestos, Ley 44/1982, de 26 de diciembre (BOE de 28 de diciembre) establecía que las Corporaciones Locales participan de la recaudación líquida que obtenga el Estado

por los conceptos tributarios *no susceptibles de cesión* a las CC.AA., e incluidos en los capítulos I y II del Presupuesto de ingresos del Estado. Tal mecanismo se ha ido reiterando en las sucesivas Leyes de Presupuestos⁴⁵. A partir de la citada fecha, no se entiende, pues, dicha alusión a la participación de las Corporaciones Locales en los tributos susceptibles de cesión a las CC.AA., dado que en la actualidad es un supuesto que no existe. No obstante, hay que hacer una referencia a la participación del 25 por 100 en el rendimiento de la tasa que grava los juegos de azar creada por el R.D.L. 34/1977, de 2 de Junio (BOE de 14 de Junio), y el R.D.L. 9/1980, de 26 de septiembre (BOE de 1 de octubre) sobre financiación de los Ayuntamientos y Tasas de Juegos, en el que se compatibilizaban estas medidas con la cesión de la tasa a las CC.AA. Creemos que ello no es así, a partir de la Ley 30/1983, de Cesión de tributos del Estado a las CC.AA., que fijó el alcance y condiciones de Cesión, y de las correspondientes Leyes de Presupuestos, en las que la participación de las Corporaciones Locales en los Ingresos del Estado se limita a los no cedidos⁴⁶.

1.3.6.3.3. La Inspección

La función inspectora es objeto de delegación en el artículo 16, respecto de las funciones previstas en el artículo 140 de la LGT, que son las siguientes:

“Corresponde a la Inspección de los Tributos: a) La investigación de los hechos impositivos para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración. b) La integración definitiva de las bases tributarias, mediante las actuaciones de comprobación en los supuestos de estimación directa y objetiva singular y a través de las actuaciones inspectoras correspondientes a la estimación indirecta. c) Practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, en los términos que reglamentariamente se establezcan. d) Realizar, por propia iniciativa o a solicitud de los demás Organos de la Administración, aquellas actuaciones inquisitivas o de información que deban llevarse a efecto cerca de los particulares o de otros organismos, y que directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos”.

45. Vid. Ley 9/1983, de 13 de julio, de PGE para 1983 (BOE, de 14), Ley 44/1983, de 28 de diciembre, de PGE para 1984 (BOE de 30), y la Ley 50/1984, de 30 de diciembre, de PGE para 1985 (BOE de 31).

46. Sobre la participación de las Haciendas Locales en los impuestos del Estado, puede verse MELGUIZO SANCHEZ, A., “Haciendas locales y participación en los tributos del Estado”, *HPE*, 75, (1982), págs. 171 y ss.

Del alcance de dicha delegación en relación con la Inspección queda al margen el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio, respecto del que sólo se delega en las CC.AA. la instrucción y resolución de los expedientes administrativos, consecuencia de las actas incoadas por los servicios de Inspección de Tributos del Estado (art. 12).

En materia de inspección se pone de manifiesto claramente la filosofía, que inspira todo el proceso de cesión de tributos a las CC.AA., de asegurar la coherencia del ordenamiento tributario, incluso en su fase aplicativa, mediante el establecimiento de los mecanismos adecuados de colaboración. En este sentido se prevé que los planes de actuación inspectora se elaboren conjuntamente por ambas administraciones, y que de su ejecución den cuenta anualmente las CC.AA. al Ministerio de Economía y Hacienda, al Congreso y al Senado.

Asimismo, se prevé el establecimiento de los adecuados canales de información entre las distintas administraciones (art. 16.2), y se encomiendan a la Inspección Financiera y Tributaria del Estado las actuaciones comprobadoras e investigadoras en materia tributaria de las CC.AA. fuera de su territorio.

1.3.6.3.4. *La revisión de actos en vía administrativa*

Como ya señalamos al comienzo, la delegación de la gestión de los tributos cedidos abarca a sus dos órdenes de gestión y revisión de actos en vía administrativa. Consecuentemente, el artículo 17 de la Ley de Cesión contempla el alcance de la delegación de competencias en relación con la revisión de actos en vía administrativa:

“1. En relación con la revisión de los actos en vías administrativas, relativos a los Impuestos Generales sobre Sucesiones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Lujo cuando se devengue en destino, y las Tasas y demás exacciones sobre el juego, las Comunidades Autónomas serán competentes para: a) Resolver los recursos de reposición. b) Declarar la nulidad de pleno derecho, previo dictamen del Consejo de Estado. c) Resolver los expedientes de fraude de ley. d) Declarar la lesividad de sus propios actos declarativos de derechos e impugnarlos en vía contencioso-administrativa, según previene el artículo 159 de la Ley General Tributaria.

2. Las Comunidades Autónomas gozarán de legitimación para recurrir: a) Ante los Tribunales Económicos-Administrativos los actos de gestión tributaria propios, por el correspondiente órgano de fiscalización interna. b) En alzada ordinaria, las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Provinciales.

3. No son objeto de delegación las siguientes competencias: a) La revisión de actos de gestión tributaria a los que se refiere el artículo 154 de la Ley General Tributaria. b) El conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los actos de gestión tributaria emanados de las Comunidades Autónomas, tanto si en ellas se suscitan cuestiones de hecho como de derecho”.

Este precepto debe ponerse en relación con la DT Segunda de la misma Ley:

“Los actos administrativos dictados por la Administración del Estado, cualquiera que sea su fecha y aunque se trate de tributos cedidos, serán reclamables ante los órganos competentes del Estado”.

Con una deficiente sistemática, se hallan mezcladas tres cuestiones que conviene deslindar desde el principio. Nos referimos a la delegación de competencias en materia de procedimientos especiales de revisión y otros, en los que, en todo caso, resuelve el órgano de gestión, como son el recurso de reposición o el procedimiento para resolver los expedientes de fraude de ley; en segundo lugar, al conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los actos de gestión tributaria emanados de las CC.AA., y en tercer lugar, a la posibilidad de recurrir actos de gestión emanados de los órganos de la Administración Central en relación con tributos cedidos, o sencillamente, estar legitimadas para recurrir resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos, incluso cuando el acto recurrido por el contribuyente haya sido emanado del Estado, competencia ésta que se sustanciará, incluso posibilitando la personación en todo el procedimiento suscitado en relación con tributos cedidos, con independencia de si se tiene delegada o no la competencia.

El artículo 20.1 de la LOFCA establece en su párrafo primero un criterio general en relación con la competencia para conocer de las reclamaciones interpuestas contra los actos dictados por las respectivas Administraciones; sin tener en cuenta la delegación de competencias del artículo 19.2, establece en su apartado b): “cuando se trate de tributos cedidos a los órganos administrativos

del Estado". El criterio adoptado es criticable desde el momento en que los órganos de resolución de reclamaciones de la Administración Central conocerán sobre actos emanados por órganos de gestión de las Administraciones de las CC.AA. A mayor abundamiento, también serán competentes los referidos órganos respecto de los actos administrativos dictados por la Administración del Estado "...aunque se trate de tributos cedidos" (DT Segunda de la Ley de Cesión).

El artículo 17.3.b. de la Ley de Cesión, transcrito más arriba, reitera el mismo principio al no considerar objeto de cesión las citadas competencias.

Por lo que se refiere a la competencia de revisión de actos en vía administrativa, se delegan algunas competencias, incluido el conocimiento de los eventuales recursos de reposición y otros, como el de fraude de ley (art. 17 de la Ley de Cesión).

La delegación de la resolución de los recursos de reposición previos al económico-administrativo, regulado por el R.D. 2.244/1979, de 7 de septiembre, es obvia dada la especial configuración del mismo, que debe interponerse ante el órgano de gestión que dictó el acto recurrido (art. 160 de la LGT). Se delega, asimismo, la competencia para la resolución de expedientes de fraude de ley (art. 17.c.; *vid.* asimismo el R.D. 1.919/1979 de 29 de junio, BOE de 6 de agosto). También aquí se ha impuesto, la lógica atendiendo a los órganos competentes para iniciar el expediente (inspección u órganos liquidadores, a tenor del art. 3 del citado R.D. 1.919/1979) competencia asumida ahora por la Comunidad.

Sin embargo, esa lógica que ha presidido hasta aquí la delegación de competencias en todas aquellas materias en que resuelve la revisión, recurso o expediente el órgano de gestión, se quiebra en relación con los procedimientos especiales de revisión.

Bajo la Sección Primera del Capítulo VIII de la LGT se regulan una serie de procedimientos, no todos incluíbles propiamente bajo ese epígrafe de procedimientos especiales de revisión: así nos encontramos ante la declaración de nulidad (art. 153) y la de anulabilidad (art. 154); junto a ellas, el procedimiento de devolución de ingresos indebidos (art. 155, parcialmente modificado por la Ley 10/1985) y la facultad de rectificación, de oficio o a instancia de parte, de los errores materiales o de hecho y aritméticos en determinadas circunstancias (art. 156).

No somos los primeros en advertir la diferencia existente entre el contenido de los arts. 153 y 154, supuestos de nulidad y anulabilidad, y los que propiamente no pueden considerarse supuestos de revisión: el de devolución de ingresos indebidos y el de rectificación de errores materiales y aritméticos. No obstante, esa diferencia no justifica el silencio de la Ley de Cesión. En efecto,

nótese que sólo se mencionan los contemplados en el art. 153 LGT (art. 17.1.b. de la Ley de Cesión) para delegar la competencia en la Comunidad y el del art. 154 (art. 17.3.a.) para reservársela al Estado.

¿Cómo debe entenderse ese silencio de la norma? En relación con estas competencias en materia de revisión no existe un principio general similar al recogido en la letra f) del art. 13.1; bien es verdad que tampoco es posible encontrar un máxima en sentido contrario, es decir, de competencia residual del Estado en relación con las competencias no cedidas expresamente. Si bien es cierto que podría estarse a la previsión constitucional del art. 149.3. Como viene ocurriendo en la mayoría de los supuestos, nada clarifica el Decreto de Transferencias, que reproduce parcialmente el art. 17 de la Ley de Cesión.

Así pues, sólo resta acudir a la lógica y ésta impone la competencia en favor de la Comunidad Autónoma, por una sencilla pero sólida razón: la Comunidad es competente en el desarrollo de las funciones que pueden dar lugar al ejercicio de estas competencias: la gestión, liquidación y recaudación. En el capítulo siguiente se advertirá que este principio tiene una excepción importante en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio ya que sólo en parte se atribuyen las competencias señaladas a la Comunidad Andaluza.

De acuerdo con el art. 17.3.a., no es objeto de delegación, como ya hemos señalado, la competencia para resolver sobre actos dictados en vía de gestión tributaria con manifiesta infracción de ley o cuando se aporten nuevas pruebas que acrediten elementos del hecho imponible, íntegramente ignorados por la Administración al dictar el acto objeto de la revisión y en tanto no haya prescrito la acción administrativa. Ninguna justificación atendible abona esta no delegación, que será difícilmente ejercitable debido a la disociación de funciones. De otra parte, aquí aparece, por vez primera, un supuesto en el que intervienen dos Administraciones, la central y la autónoma, ésta dictando un acto que aquélla puede anular.

Si la pretensión de tal anulación parte del interesado o, supuesto de más difícil configuración, de la Administración Central, parece obvio que nos encontraremos ante un procedimiento atípico en el que asimismo debe darse audiencia a la Administración Autónoma que, en todo caso, dictó el acto.

Aunque sólo fuese por esta razón la lógica y la economía procesal —o procedimental— aconsejaban la solución acogida para el resto de los supuestos que hemos analizado. Sin olvidar el propio sustrato tutelador fácilmente adivinable tras la solución legal que criticamos.

La segunda de las cuestiones suscitadas al inicio de este epígrafe hace referencia a la competencia en el orden de resolución de reclamaciones.

Con independencia del juicio de valor que merezca la solución adoptada por el legislador, sí aparece ésta clara y precisa en el párrafo 3 del art. 17, aunque la redacción del 17.2 pueda inducir a error.

La competencia para el conocimiento de las reclamaciones no se delega (art. 17.3.b.); por tanto, en cualquier recurso o reclamación económico-administrativa serán competentes los órganos correspondientes de la Administración Central.

Finalmente, el número 2 del art. 17 se refiere a la legitimación de las CC.AA. para recurrir ante los Tribunales Económico-Administrativos.

Ya se advirtió que la resolución de las reclamaciones está atribuida, en todo caso, a los órganos de la Administración Central. Los actos de gestión tributaria propios podrán ser recurridos, por el correspondiente órgano de fiscalización interna, ante los Tribunales Económico-Administrativos (art. 17.2.a.); y, en alzada ordinaria, podrán recurrirse también las resoluciones de los provinciales (art. 17.2.b.).

Nótese que aquí se produce una situación peculiar teniendo en cuenta que los Tribunales Económico-Administrativos son órganos administrativos especiales de resolución de reclamaciones. Parece ligarse poder tributario, es decir, titularidad del poder normativo, y ámbito de la competencia para la resolución de reclamaciones. Creemos que la conexión lógica es otra: conectar esta competencia a la efectiva titularidad de la gestión, aunque sea delegada. De otra forma será problemático evitar prejuicios tuteladores que se pondrán de manifiesto cada vez que una Administración discurra de forma diferente acerca de una determinada cuestión. Más acorde con el significado de la revisión de los actos en vía administrativa sería mantener en el mismo ámbito la posibilidad de esa revisión.

No tan evidente sería esta otra cuestión, asimismo no mencionada en la norma: ¿tienen las CC.AA. legitimación para recurrir contra actos de gestión emanados por el Estado en relación con tributos cedidos?; ¿podrían personarse en el procedimiento de resolución de reclamaciones interpuesto contra ese mismo tipo de actos? Contra la solución afirmativa estaría el silencio de la norma, a favor el lógico interés de la Administración Autónoma en la gestión de tributos cuyo rendimiento le corresponde.

La solución podría estar en la línea de los principios informadores de la nueva normativa del procedimiento económico-administrativo: los arts. 11 y 14 del R.D.L. 2.795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre el Procedimiento Económico-Administrativo (BOE de 30 de julio), así como los arts. 32 y 33 del Reglamento aprobado por R.D. 1.999/1981, de 20 de agosto, (BOE de 9 y 10 de septiembre). Estos preceptos darían base, ciertamente discutible, para mantener la solución apuntada en el doble sentido de personarse en el procedimiento y estar legitimadas para recurrir actos de gestión dictados por órganos de la Administración Central en relación con los tributos cedidos.

1.3.6.4. *Intervención, contabilidad y fiscalización*

Conforme con la naturaleza de la cesión, tal como se expuso en el epígrafe 3.2, la figura de la “delegación intersubjetiva” implica la presencia del ente delegante en el desarrollo de la función delegada con posterioridad a la delegación.

En el artículo 18 de la Ley 30/1983, que trata sobre la intervención, contabilidad y fiscalización de los tributos cedidos, nos encontramos con una de las manifestaciones de dicha presencia del ente delegante a lo largo de la gestión por el ente delegado de las competencias que le han sido delegadas.

En este sentido, al margen de la aplicación de los principios de la LGT a todos los actos, documentos y expedientes relativos a los impuestos cedidos, de los que se deriven derechos y obligaciones de contenido económico, exceptuando el Impuesto sobre el Patrimonio que tiene un régimen especial, se establece la obligación por parte de las CC.AA. de rendir cuentas anualmente de los resultados obtenidos en la gestión de los tributos cedidos. No podemos olvidar que, dada la interrelación que existe entre el rendimiento de los tributos cedidos y el porcentaje de participación, así como la obligación que tiene el Estado de garantizar en todo el territorio el nivel mínimo de prestación de los servicios públicos fundamentales, aquél está interesado en que los rendimientos de los tributos cedidos respondan a los previstos en función de una adecuada gestión de los mismos por parte de las CC.AA. En el supuesto de que dicha rendición de cuentas no fuese satisfactoria para el Estado, éste podría hacer uso de la facultad que le concede el artículo 155.1 de la Constitución:

“1. Si una Comunidad Autónoma no cumpliera con las obligaciones que la Constitución u otras leyes le impongan, o actuase de forma que atente gravemente al interés general de España, el Gobierno, previo requerimiento al Presidente de la Comunidad Autónoma, y en el caso de no ser atendido, con la aprobación por mayoría absoluta del Senado, podrá adoptar las medidas necesarias para obligar a aquélla al cumplimiento forzoso de dichas obligaciones o para la protección del mencionado interés general”.

El mecanismo previsto consiste en la rendición anual de la “Cuenta de gestión de tributos cedidos” a la Intervención General de la Administración del Estado, cuya estructura se determinará por el Ministerio de Economía y Hacienda (A estos efectos se ha dictado la Orden de 22 de noviembre de 1984, BOE de 5 de diciembre, reguladora de las cuentas a rendir por los tributos cedidos a las CC.AA.). El plazo para la rendición de la indicada Cuenta es de 4

meses a partir del día 31 de diciembre de cada año, fecha del cierre del ejercicio presupuestario. En dicha cuenta, además del importe de las liquidaciones contraídas, recaudación obtenida y el pendiente de cobro al finalizar cada período, se deberá contener el importe de los beneficios fiscales que afecten a la Comunidad.

1.3.6.5. *Los mecanismos de coordinación*

La coordinación es uno de los principios que debe inspirar el sistema de financiación de las Autonomías. Así se manifiesta el artículo 156.1 de la Constitución:

“1. Las Comunidades Autónomas gozarán de Autonomía financiera para el ejercicio y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de *coordinación* con la Hacienda Estatal y solidaridad entre todos los españoles”.

Dicho principio, enunciado con carácter general en el transcrito artículo, y desarrollado, en parte, en el artículo 3 de la LOFCA, adquiere especial relevancia en relación con los tributos cedidos, dado que ninguna Administración, ni la del Estado, ni la de las CC.AA. tiene atribuida de manera total la competencia sobre los mismos. Así lo reconoce la Ley 30/1983, cuyo artículo 19 establece que las Administraciones del Estado y de la Comunidad Autónoma de que se trate, entre sí, y con las de las demás CC.AA., colaborarán en todos los órdenes de gestión, inspección y revisión de los tributos.

A estos efectos se establece la obligación de facilitarse la información que mutuamente se soliciten, así como previsión de Planes de Inspección conjunta. Para ello se prevé la creación de oficinas ejecutivas de colaboración, coordinación y enlace con carácter permanente, entre cuyas funciones destaca el mantenimiento, conservación y puesta al día de un fichero o registro común de los sujetos pasivos en los que concurren circunstancias de reincidencia y reiteración de cara a la calificación de las infracciones tributarias (DA Primera. 2 de la Ley 30/1983)⁴⁷.

47. El R.D. 293/1985, de 6 de febrero (BOE de 12 de marzo), por el que se traspasan a la Comunidad Autónoma de Andalucía los servicios del Estado correspondientes a las competencias asumidas por aquella en relación con los tributos cedidos, asesoramiento jurídico, defensa en juicio y fiscalización-intervención, establece en su ANEXO I, apartado D, punto 5.b. que ambas Administraciones tributarias crearán en el plazo de dos meses, contados a partir de la efectividad del presente acuerdo, oficinas ejecutivas de colaboración, coordinación y enlace que, entre otros cometidos, se ocuparán del mantenimiento, conservación y puesta al día del fichero común de reincidentes. Que sepamos, hasta la fecha presente no se ha llevado a cabo la creación de las citadas oficinas.

Igualmente, está prevista en el artículo 24 la creación de una Comisión Coordinadora compuesta por representantes de la Administración Tributaria del Estado y de la Comunidad Autónoma y entre cuyas funciones destacan las de facilitar a las Administraciones competentes criterios de actuación uniformes, planes y programas de informática (art. 24.2.b.), emitir informes (art. 24.2.b.), unificar criterios de valoración a efectos tributarios (art. 24.2.e.), etc...

CAPITULO 2

EL IMPUESTO EXTRAORDINARIO SOBRE EL PATRIMONIO

CAPITULO 2
EL IMPUESTO EXTRAORDINARIO SOBRE EL PATRIMONIO

2.1. NORMATIVA APLICABLE	71
2.2. CONCEPTO: EL PECULIAR PERFIL DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO	71
2.3. PUNTOS DE CONEXION	74
2.3.1. Criterio general	74
2.3.2. Competencia residual de la Administración Central	80
2.4. ALCANCE DE LA CESION	82
2.4.1. Gestión y liquidación	83
2.4.2. Inspección	83
2.4.3. Recaudación	84
2.4.4. Revisión y resolución de reclamaciones	85
2.4.5. Infracciones y sanciones. Delito fiscal	86
2.4.6. Secreto bancario	87
2.4.7. Intervención	88
2.5. COMISION COORDINADORA Y FUNCIONES DE COORDINACION INTERCOMUNITARIA Y CON EL ESTADO	88

2.1. NORMATIVA APLICABLE

Ciñéndonos específicamente al tributo que ahora centra nuestra atención, sus fuentes normativas están contenidas en los once primeros artículos de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal (BOE de 16 de noviembre) y en su Reglamento aprobado por la Orden Ministerial de 14 de enero de 1978 (BOE de 17 de enero).

Posterioridades modificaciones se han producido en las diversas Leyes de Presupuestos: Ley 74/1980; Ley 44/1981; Ley 44/1983 y Ley 50/1984. Asimismo se encuentran modificaciones en la Ley 5/1983.

Entre las disposiciones que afectan al Reglamento las más señaladas son la Orden de 23 de diciembre de 1978 (BOE de 4 de enero de 1979) por la que se aclaraban ciertas referencias hechas al Impuesto sobre el Patrimonio Neto; la Orden de 11 de marzo de 1983 sobre el cumplimiento de ciertos deberes formales en relación con el deber de declaración y la documentación a adjuntar; el RIRPF modificando el artículo 19.3 del Reglamento del Impuesto antes referido.

Como ya se ha señalado nos excusamos de citar la específica normativa autonómica, ya relacionada, así como la legislación general que se referirá a lo largo de las páginas que siguen.

2.2. CONCEPTO: EL PECULIAR PERFIL DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Como ya hemos escrito en otro lugar la entrada en vigor de la CE y la generalización del procedimiento autonómico han venido a introducir nuevos elementos en relación con la exigibilidad del Impuesto sobre el Patrimonio, pero sobre todo en relación con la determinación del *modo* de esa exigibilidad. En relación con determinadas CC.AA. el Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo cedido.

En relación con la Comunidad Autónoma Andaluza el artículo 57.1.a. del EA recoge este tributo entre los que son objeto de cesión.

Con todo no terminan ahí las cuestiones que modifican el modo de producirse la exigibilidad del Impuesto si atendemos, por ejemplo, al titular de la potestad de imposición o, también, si fijamos nuestra atención en el destino final del importe recaudado; incluso si no olvidamos, por ejemplo, que bajo un mismo concepto —tributos cedidos— se presentan diversas formas de desarrollarse el procedimiento de gestión del tributo aunque, en todo caso, el producto recaudado forme parte de la Hacienda de la Comunidad correspondiente.

Un nuevo factor, no obstante, se presenta aún como modificador del régimen de exigencia del tributo; como ya hemos visto, una de las características del Impuesto, su naturaleza personal, determina un factor a tener en cuenta: salvo en relación con ciertos territorios —Ceuta y Melilla— en el resto de los supuestos la residencia efectiva se ha utilizado como elemento determinante de la aplicación del régimen lo que, amén de otros problemas, ha tenido como consecuencia una especie de régimen residual de exigibilidad del Impuesto cuyo titular es la Administración Central, correspondiéndole, a su vez, el producto del Impuesto recaudado.

Introducido, según ya sabemos, mediante la aprobación de enmienda en la relación del artículo 11 de la LOFCA, el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio se considera cedido si nos atenemos al concepto que de tal figura aparece en el artículo 2 de la Ley de Cesión: “Se entiende por rendimiento cedido en los tributos que se señalan... el importe de la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias correspondientes a los distintos hechos imposables cedidos”. En esta línea responde plenamente a la idea de tributo cedido como “recurso ordinario tributario de procedencia estatal” (LINARES MARTÍN DE ROSALES).

Sin embargo, esta idea sólo parcialmente proporciona un acabado concepto de tributo cedido; o dicho de otra forma, del régimen jurídico establecido en la ley de Cesión cabe derivar más de un concepto de tributo cedido, y no sólo atendiendo a lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 10 de la LOFCA. En esta última acepción, y a tenor de lo que hemos visto hasta aquí, el Impuesto sobre el Patrimonio sólo se ha cedido parcialmente, sin que el supuesto de la obligación real de contribuir, según se verá, sea el único fundamento de esta afirmación.

Pero es otra la idea que nos lleva a cuestionar este primer concepto de impuesto cedido: desde nuestro punto de vista, un concepto de impuesto cedido debe tener en cuenta, además del dato mencionado, el régimen jurídico de su gestión, al menos porque, atendidos los artículos 11 y 12 de la Ley de Cesión, éste no es uniforme.

La afirmación general del artículo 12.1 no se ve confirmada por el desarrollo del articulado de la Ley de Cesión. Y la excepción la constituye, precisamente, el Impuesto sobre el Patrimonio. Cabe ya, por tanto, plantear la cuestión fundamental ¿Qué significado y alcance tiene la cesión del Impuesto sobre el Patrimonio? Si se repasa el articulado de la Ley de Cesión podrá comprobarse que, prácticamente, en la generalidad de las competencias que a tenor del artículo 12.1 citado se delegan, existen peculiaridades en relación con este Impuesto: gestión y liquidación (art. 13); recaudación (arts. 14 y 15); inspección (art. 16); revisión (art. 17); infracciones y delito fiscal (art. 21) y secreto bancario (art. 23).

De lo expuesto hasta aquí se deduce claramente la inexactitud de definir la cesión sin atender a otros datos que no sean la transferencia del producto recaudado o su directa apropiación por la Comunidad que asuma, por delegación, esa competencia. Será precisamente el análisis de los términos de la Ley de Cesión quien proporcione definitivamente el concepto(s) de tributo cedido. (Vid. epígrafe 1.3.1).

Pero con independencia del análisis pormenorizado, caben hacer ya las siguientes consideraciones de carácter general. En primer lugar, puede trazarse una clara línea divisoria entre los tributos cedidos de las letras b), c), d), e) del artículo 1.1 de la Ley de Cesión y el Impuesto sobre el Patrimonio. Esta línea pasa fundamentalmente por una reducción de las competencias que se ceden en relación con el resto.

En segundo lugar, al referirse la Ley a los tributos cedidos para fijar las competencias que son objeto de delegación, en varias ocasiones, es difícil precisar si estamos asimismo ante una cesión en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio.

En tercer lugar, no son pocas las veces que se incurre en contradicción en la atribución de competencias en relación con nuestro Impuesto. La atribución de ciertas competencias sin ir acompañadas de otras, que son su complemento, puede significar un obstáculo añadido al desarrollo eficaz de sus objetivos.

La conclusión general que cabe adelantar, pues, es la de que se ha cedido el Impuesto sobre el Patrimonio, sólo en lo que se refiere al rendimiento producido en la Comunidad, quedando en manos de la Administración Central las competencias esenciales en materia de cesión.

Pero esa cesión *compartida* de competencias puede llegar a producir insuficiencias fundamentales, incluso de cara al Estado. Podría pensarse que ha prevalecido la idea, contraria a la LOFCA, de la inconveniencia de la cesión de este Impuesto, lo que se traduce en un sustantivo recorte de las competencias cedidas, quedando sólo el producto recaudado como dato esencial de la cesión.

Un elemental respeto a la técnica jurídica aconsejaría otra forma de proceder aunque no sería este el defecto más señalado; se pueden llegar a producir serias distorsiones en la gestión eficaz del Impuesto debido a la deficiente articulación de dos administraciones diversas.

En conclusión, el Impuesto sobre el Patrimonio constituye un supuesto especial de cesión que se concreta en la transferencia del rendimiento a las Comunidades.

Parece, pues, que ha prevalecido su interrelación con el Impuesto sobre la Renta, en lugar de la existente respecto de otras figuras del sistema que tienen por base el elemento patrimonial. Dependencia que puede producir orfandad en relación con una adecuada gestión del resto de los tributos cedidos al dejar fuera del alcance de la Administración Autonómica el eje de la tributación patrimonial.

En definitiva, se trata de situar el Impuesto en su auténtico significado con posibilidades de desarrollo: eje de control y unificador de valoraciones, sin perder de vista su complementariedad respecto del Impuesto sobre la Renta. Porque si es fundada su interrelación y complementariedad respecto de éste, no lo es menos atendiendo a la relación con el resto de los Impuestos Cedidos que encuentran en el objeto patrimonial la base de su tributación.

A ese dato se añadirían además los problemas derivados de las valoraciones en tributos fundamentales de la Hacienda Local; en estos casos convendría resaltar la más directa relación entre los tributos locales y los cedidos a las Comunidades, circunstancia que vendría a proporcionar un nuevo argumento de interconexión de las Haciendas Territoriales.

2.3. PUNTOS DE CONEXION

2.3.1. Criterio General

Genéricamente establecía el art. 10.4.a. LOFCA el domicilio fiscal como elemento en función del cual se atribuiría el rendimiento de un tributo, siempre que fuese de naturaleza personal.

Supuesto que una de las características definidoras del Impuesto sobre el Patrimonio es ésta¹, el rendimiento del Impuesto se atribuirá a la Comunidad en la que el sujeto pasivo tenga fijado su domicilio fiscal (art. 10.4.a. LOFCA).

No parece ser precisamente ésa la solución consagrada por la expresión literal del art. 4.1 de la Ley de Cesión a cuyo tenor el rendimiento se considera producido en el territorio en cuya Comunidad tenga el sujeto pasivo su residencia habitual.

Así, pues, en primer lugar, cabe preguntarse si las referencias a *domicilio fiscal* (LOFCA) y *residencia habitual* (Ley de Cesión) significan lo mismo.

1. ESCRIBANO LOPEZ, F. *El Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas*, Madrid, CIVITAS, 1985, págs. 30 y ss.

La contestación es negativa y cabe fundarla en lo establecido en el art. 9 de la citada Ley 30/1983. En dicho precepto se acoge un concepto de *residencia habitual* —permanencia en el territorio por más de 183 días durante el año natural— que trae origen del art. 6.1 de la Ley 44/1978 reguladora del Impuesto sobre la Renta y cuya función es bien diversa del objeto a que se pretende responder en el contexto sobre el que discurrimos.

En efecto, nótese que domicilio fiscal o tributario (art. 10.4.a. LOFCA; art. 45.1 y 45.2 LGT, éste último en su nueva y reciente redacción) y residencia habitual (arts. 4.1 y 9 de la Ley de Cesión) carecen de identidad de contenido y, sobre todo, están llamados a cumplir bien diferenciadas funciones.

Esta la de deslindar las dos modalidades de tributación —obligación personal o real de contribuir— en el Impuesto sobre la Renta o en el que recae sobre el Patrimonio. Aquél el de establecer un punto de referencia localizado a fin de mantener las relaciones tributarias con el contribuyente llegándose incluso, en ciertos supuestos, a presumir el ‘último domicilio’ a los efectos de la eficacia de las notificaciones (art. 5.1 del D. 2.572/1975, por el que se regulan determinadas obligaciones de carácter tributario). Es, pues, el domicilio un elemento establecido funcionalmente para la localización de los sujetos.

La confusión en que se puede incurrir, como ya ha sido señalado, estriba en que el domicilio a que se refiere el art. 45 LGT viene descrito como la “residencia habitual”. Dicho de otro modo, domicilio fiscal será el domicilio en el que habitualmente reside el sujeto.

El problema consiste, como ya hemos señalado, en que existe “otro” concepto o, al menos, forma de presentarse la *residencia habitual*: la que hemos señalado líneas arriba del art. 6.1 del IRPF. Otra forma de presentarse al tiempo que con una finalidad y función diversa en el ordenamiento.

Lo que se ha calificado en feliz expresión de “desgraciada sinonimia”² ha provocado un uso teñido de ligereza por parte del legislador, de forma que se reduce la referencia al domicilio del art. 10.4.a. LOFCA por su contenido descriptivo: residencia habitual (art. 45.1.a. LGT y 4.1 Ley de Cesión) incurriéndose en evidente error cuando esa residencia habitual se define en el art. 9 de la Ley 30/1983 no en los términos del art. 45.1 LGT sino, por la sinonimia referida, en los del art. 6.1 del Impuesto sobre la Renta.

Fijados así los términos del problema, y la lectura que proponemos, sólo cabe añadir, para fijar los elementos de nuestra interpretación, una nota acerca de la función del art. 6.1, es decir, de *ese* concepto de residencia habitual:

2. CALERO GALLEG0, J. y LASARTE ALVAREZ, J. “El recargo en el Impuesto sobre la Renta de la Comunidad de Madrid”, en *HPE*, (en prensa).

esta es una situación de hecho que no implica localización precisa alguna dentro del territorio nacional. O más gráficamente, sin necesidad de cumplir en ningún lugar determinado (domicilio) con el requisito de una estancia a lo largo de 183 días. Y ello, sobre todo, porque, como hemos subrayado, en cada caso la función de los conceptos 'domicilio fiscal' y 'residencia habitual', es diversa.

Al cometido y función de la Cesión se adecuaba con mejor congruencia el concepto de domicilio y así fue establecido por la LOFCA. Piénsese en un residente en España que no reside en ningún domicilio, dentro del territorio nacional, durante más de 183 días; ello no significa que, a efectos tributarios, no tenga localizado un lugar: ese es su domicilio, en tanto no lo cambie o sea rectificado por la Administración mediante pertinente comprobación³.

Y a ese lugar debe entenderse referido —no obstante la redacción del art. 9 de la Ley de Cesión— el concepto de la residencia habitual del art. 4.1.

En resumen, esa confusión de la Ley de Cesión dando contenido erróneo al concepto de residencia habitual debe resolverse en el sentido expuesto, por coherencia con la función y, sobre todo, por respeto a la LOFCA.

A mayor abundamiento, el propio párrafo segundo del art. 4 de la Ley de Cesión al proponer la posibilidad de unidades familiares en las que sus miembros 'tengan residencias distintas' no parece estar previendo el supuesto de obligación personal/obligación real de contribuir, antes bien un supuesto menos extravagante: diversidad de domicilios.

La utilización de identidad de criterio (la residencia habitual en el territorio) o al menos, si se admite la lectura que hemos propuesto, la identidad literal, para la determinación de la modalidad de Impuesto a aplicar (obligación personal/obligación real) y para la fijación de la Comundiad Autónoma a quien pertenece el rendimiento del Impuesto, está lejos de constituir un acierto.

Tanto, que podrían plantearse supuestos en los que el rendimiento del tributo no tuviera destinatario claro: supuestos de obligación personal sin residencia habitual (por no agotamiento del plazo de los 183 días) en ningún territorio en concreto, dentro del territorio nacional (Vid. epígrafe 1.3.6.2.3. de este mismo trabajo). Creemos que para el Impuesto que tratamos hubiera sido de mayor operatividad el criterio de la vecindad administrativa o, incluso en evitación de agravios intercomunitarios o de problemática aplicación de preceptos constitucionales (art. 157.2), el establecimiento de un criterio de territorialidad: donde se ubique la mayor parte del patrimonio.

3. Vid. la nueva redacción del artículo 45.2 de la LGT, dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, sobre modificación parcial de la LGT (BOE, de 27).

A su vez la utilización de este criterio, aunque no siempre (Navarra y, por otros motivos diversos Ceuta y Melilla) como elemento decisivo para la determinación del régimen a aplicar ha creado, indirectamente, un régimen que podríamos llamar residual: nos referimos a todos los supuestos de obligación real de contribuir, por tener los sujetos residencia fuera del territorio nacional; aquellos casos en los que los residentes en Navarra no reúnan los requisitos para estar sujetos al régimen foral; así como los sujetos residentes en Ceuta y Melilla, al no haberse producido las previsiones de la DT Quinta de la Constitución. En todos estos supuestos será la Administración Central quien aplique la normativa general del Impuesto y será titular de la potestad de imposición así como beneficiaria del importe recaudado.

La cuestión, como ha quedado expuesto, no está exenta de relevancia porque se ha adoptado un criterio —la residencia habitual— para la determinación del punto de conexión del Impuesto cuya función originaria reside en la fijación de dos modalidades bien diversas de tributar: la obligación personal y la obligación real; de este dato se hace depender, a su vez, el ámbito y alcance del objeto del hecho imponible.

En su originaria función, al caracterizarse el criterio por una solución binaria la cuestión es bastante simple: sólo cabrá una de las dos opciones. Cosa que no tiene por qué suceder, necesariamente, cuando ese criterio es aplicado al supuesto que nos ocupa.

Teniendo residencia en territorio nacional es posible no cumplir con el requisito del art. 9 supuesto que, junto al de obligación real de contribuir, no está expresamente previsto en la norma.

Para el primero de los supuestos apuntados sólo se nos ocurre una solución que vendría precisamente fundada en los citados preceptos de la LOFCA y de la Ley de Cesión: el art. 45.2 LGT, es decir, el domicilio, lo que en cierto modo deja al arbitrio del sujeto la consecuencia de la norma, aunque la Administración podría modificarlo mediante comprobación pertinente (art. 45.2 LGT, en su nueva redacción).

La aplicación del art. 9, y por tanto la prevalencia de una interpretación literal del precepto, produciría una solución diversa: al no cumplirse el requisito de la residencia en el territorio de ninguna Comunidad nos encontraríamos ante un supuesto similar al de la obligación real de contribuir, es decir, el rendimiento del tributo correspondería directamente al Estado.

En relación con la obligación real la solución podría haber sido diversa atendiendo a las funciones fundamentales del tributo; más lógica hubiera sido una norma que respondiese al carácter real del gravamen cuando el titular no residiese en España: en esos supuestos se podría haber imputado el rendimiento a la Comunidad en la que residiese el mayor volumen patrimonial o bien aplicar una solución, si bien de cierta complejidad de gestión, que tuviera en cuen-

ta la territorialidad de cada uno de los bienes que forman el patrimonio gravable de un no residente, si bien ese criterio es, a su vez, de difícil aplicación en ciertos supuestos de bienes o valores mobiliarios. En todo caso dicha complejidad en la mayoría de los supuestos será más teórica que real y se hubieran así cumplido con mayores garantías el resto de las finalidades del tributo.

En directa relación con los temas de imputación del rendimiento hay que hacer referencia aquí a un supuesto excepcional: nos referimos al caso de la obligación personal optativa del español no residente (art. 3.4 de la Ley del Impuesto y 4.3 de su Reglamento)⁴.

El tema no está previsto en la Ley de Cesión. Es posible apuntar una solución atendiendo al segundo párrafo del citado precepto del Reglamento del Impuesto: 'En caso de opción, ésta deberá formularse en escrito dirigido al Delegado de Hacienda de la provincia donde radiquen los bienes'. Claro que es una solución que sólo rendiría en el supuesto de concentración de todos los bienes en territorio de una Comunidad, en cuyo caso en ésta se consideraría producido el rendimiento.

En similar situación se encuentran aquellas personas que también excepcionalmente están sujetas a la obligación personal de contribuir aun no residiendo en España. Nos referimos a los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero (art. 5 del Reglamento del Impuesto).

Sin embargo, la solución más cercana, en este supuesto no previsto de la Ley de Cesión, atendiendo a la normativa del Impuesto, no es idéntica a la anterior. En estos supuestos el art. 19.3 de la Orden dispone que declararán en la Delegación de Hacienda de Madrid, lo que por analogía con el art. 19.2 puede hacer pensar que se entiende Madrid como 'domicilio fiscal' del contribuyente.

Con ello no debe entenderse satisfactoriamente solventado el supuesto ya que quedaría por determinar si la imputación del rendimiento ha de hacerse a la Comunidad Autónoma de Madrid o a la Hacienda del Estado.

Posteriormente la nueva regulación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta ha derogado este precepto de la Orden de desarrollo de las normas del Impuesto sobre el Patrimonio. Se dispone ahora que presentarán la declaración en la Delegación de Hacienda en cuya demarcación tuvieron su residencia habitual antes de ocupar el cargo o empleo por el que residen en el extranjero (art. 142.3 RIRPF)⁵.

En ninguno de estos supuestos las soluciones dejan de presentar aspectos insatisfactorios. Aunque desde nuestro punto de vista la que mayores problemas está llamada a producir será la de la obligación real de contribuir.

4. ESCRIBANO LOPEZ, F. *El impuesto...*, op. cit., págs. 43; 158 y ss.

5. ESCRIBANO LOPEZ, F. *El impuesto...*, op. cit., pág. 313.

El art. 12.1 de la LOFCA puede ofrecer una alternativa al posibilitar el establecimiento de recargos y, aunque forzando en cierta medida la literalidad del precepto, podría abogarse por la posibilidad de establecer recargos sobre la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio que grava esos supuestos de obligación real aunque con una limitación constitucional: la establecida en el art. 157.2. Ello determinará problemas de difícil articulación técnica en aquellos casos en que la cuota corresponda también a bienes situados en el territorio de otra Comunidad.

No es raro encontrar en los Estatutos de Autonomía normas que, con carácter general, no refiriéndose sólo al supuesto anteriormente comentado, prevén la posibilidad de establecer recargos sobre tributos que 'graven la renta o el patrimonio de las personas físicas con residencia habitual en...' (art. 52 del Estatuto Canario, 60 del Balear ó 59.b. del correspondiente a la Comunidad Autónoma de Madrid; nada se dice en el Estatuto de Autonomía para Andalucía), norma recogida, como hemos visto, en el art. 12.1 de la LOFCA y que, en nuestra opinión, es de cuestionable constitucionalidad al entrar de lleno en las limitaciones del art. 157.2 de la Constitución⁶.

En la línea de resolver supuestos atípicos de residencia, sí se ha previsto, en el párrafo segundo del art. 4 de la Ley de Cesión, el de sujetos pasivos sometidos a la acumulación consagrada en el art. 4 de la Ley del Impuesto, es decir, supuestos de unidades familiares cuando tuviesen residencias distintas: "el rendimiento se entenderá producido en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tenga su residencia habitual la persona en quien deba realizarse la acumulación, según las normas reguladoras del Impuesto". La norma, aunque sin las excentricidades de referirse al tutor, que ya criticamos, es similar a la recogida en el art. 4.2 de la Ley de Cesión de Tributos a Cataluña.

El problema esencial no está tanto en esta norma, al fin y al cabo accesoria, cuanto en la solución que se ha dado al problema de la acumulación en el art. 4 de la Ley del Impuesto. Tras la reforma del derecho de familia de 1981, esas soluciones tienen difícil articulación con los actuales preceptos del Cc., y cuando se produzca un supuesto de estas características habría que estar a criterios distintos como podrían ser los antecedentes, el volumen patrimonial, etc. En cualquier caso, siempre podría esgrimirse, incluso, la competencia residual de la Administración Central, aunque con escasos argumentos. Un supuesto extremo lo constituiría el que uno de los sujetos pasivos no fuera residente en España, tema no previsto en la normativa general del Impuesto ni entre las normas de la Ley de Cesión que comentamos.

6. CALERO GALLEG0, J. y LASARTE ALVAREZ, J. "El recargo...", op. cit., se pronuncian abiertamente por la constitucionalidad de la Ley de la Asamblea de Madrid que ha instituido un recargo sobre el IRPF, ley pendiente de la resolución del recurso de inconstitucionalidad planteado ante el TC.

2.3.2. Competencia residual de la Administración Central

Con anterioridad a la generalización producida por la LOFCA y la Ley de Cesión, el Impuesto sobre el Patrimonio se exigía en todo el territorio nacional sin perjuicio de lo establecido en relación a los regímenes tributarios especiales. En aquel momento (1977) las Disposiciones Finales 1.^a a 4.^a de la Ley del Impuesto establecían normas de adecuación para Alava, Navarra, Ceuta y Melilla y, por último, las islas Canarias. En relación con todas ellas, aunque básicamente en relación con Alava y Navarra, se producía una competencia residual de la Administración Central en relación con supuestos de no aplicabilidad del 'régimen especial'.

Así, por ejemplo, en relación con Navarra no se prevé en la regulación vigente de su Impuesto el supuesto de obligación real de contribuir (arts. 1 y 3 del Texto del Acuerdo de la Diputación Foral de 28 de diciembre de 1977, BOE de 3 de diciembre), por consiguiente cualquier bien sito en territorio navarro o derecho que en el mismo fuese ejercitable perteneciente a una persona física no sometida al Fuero Navarro no tributará a la Diputación Foral. Hasta el momento reseñado estos supuestos tenían por denominador común una referencia: la Administración Central, que era la 'titular' del régimen común frente al especial.

En la actualidad la Administración Central, como veremos de inmediato, sigue constituida como titular de ciertas competencias residuales: obligación real de contribuir y otras.

Pero al tiempo se ha producido, con la generalización de la cesión de tributos, un fenómeno que interesa subrayar: no siempre que un bien no esté sujeto o tribute, por ejemplo, por un régimen especial ello significará la automática entrada en escena de la Administración Central; las alternativas ahora son múltiples.

La heterogeneidad apenas reseñada en la determinación de los criterios informadores de los regímenes especiales es la responsable esencial de este epígrafe que podría ser clasificado de sobrevenido por razones de exclusión, motivos antidefraudatorios, pretensiones de aplicación del 'régimen común' frente a presuntas situaciones de privilegio e incluso, a veces, a lagunas legales.

En todo caso, como se verá, el grado de improvisación sistemática de este 'régimen especial' ha llevado a no ser considerado en términos cuantitativos en ciertas ocasiones.

Ninguna cantidad se imputa bajo este concepto en el Resumen Estadístico a nivel provincial y nacional del Impuesto por el ejercicio de 1981 llevado a cabo por el Ministerio de Economía y Hacienda donde aparece una recaudación de 18.448 millones de pesetas.

Similar defecto presenta el Informe de la Dirección General de Coordinación de las Haciendas Territoriales quien, utilizando datos de las fuentes estadísticas de la Inspección General del Ministerio de Hacienda, imputa al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio una recaudación por el ejercicio de 1982 de 19.661 millones de pesetas, sin imputarse ninguna partida a los conceptos residuales que comentamos.

Si tenemos en cuenta las consideraciones que han abierto este epígrafe y el anterior, el alcance y contenido de este régimen es relativamente fácil de formular: afecta a todos aquellos supuestos de obligación real de contribuir, a los supuestos de obligación personal de los residentes de las plazas de soberanía del Norte de Africa y a aquellos sujetos residentes en Navarra que no tengan derecho a su régimen foral.

Por último, transitoriamente, también a los supuestos por obligación personal de los residentes en Baleares, ya que debido a divergencias de criterios en relación con preceptos de sus Estatutos, esta Comunidad carece de Ley de Cesión⁷.

En todos estos supuestos el rendimiento del Impuesto corresponde a la Administración Central, es decir, será gestionado y liquidado por sus servicios administrativos y se computarán como ingresos del Estado aptos para financiar las cargas generales.

Ya veremos que en relación con algunos tributos cedidos: Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, cuando el rendimiento en el territorio de la Comunidad corresponda al Estado, serán los órganos competentes de la Comunidad quienes, por delegación, tengan la competencia en materia de gestión, inspección, liquidación y recaudación (art. 20 de la Ley de Cesión). Expresamente se excluye de esta competencia delegada la recaudación del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados cuando se lleve a cabo mediante efectos timbrados.

Esta especie de cajón de sastre no presenta problema en esta sede dada la práctica uniformidad de la normativa del Impuesto, pero puede generar no pocas dificultades técnicas cuando alguna Comunidad pretenda aprobar recargos sobre impuestos estatales, supuesta la aplicación de identidad de criterios en la determinación del régimen de sujeción: la residencia, conceptuada como permanencia en el territorio durante un determinado período de tiempo.

7. En prensa este trabajo, se publicó en el BOE de 3 de enero de 1986 la Ley 51/1985, de 27 de diciembre, sobre regulación de la cesión de tributos a la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares.

Por otra parte, también cabe destacar otra consideración importante. Según hemos visto, la obligación real de contribuir se configura prácticamente como un Impuesto paralelo, basado en principios peculiares y con una disciplina jurídica no exactamente idéntica a la de la obligación personal de contribuir; ello podría fundamentar la aprobación de recargos por parte de las CC.AA. que, no obstante, chocaría con graves inconvenientes prácticos e incluso constitucionales como podría ser el límite del art. 157.2 CE cuando el no residente tenga bienes sitos en diversas Comunidades. De ahí que hayamos defendido ya otro tipo de soluciones para estos supuestos. Y no tanto en relación con el montante de recaudación que podría dejarse de percibir cuanto por otros aspectos importantes a que está llamado el tributo y que difícilmente se verán cumplidos si se disocia el titular de la potestad de imposición.

2.4. ALCANCE DE LA CESION

Como ya se advirtió en el punto 2.2 de este trabajo uno de los contenidos de la cesión, aunque con bien diferente alcance, consistía en la asunción, por parte de la Comunidad, por delegación del Estado, de ciertas competencias (art. 11 y 12 de la Ley de Cesión); aquéllas que doctrinalmente vienen siendo, ya de largo, integradas bajo el concepto genérico de potestad de imposición.

Analizar en relación con cada una de las figuras cedidas el alcance de esa delegación de competencias adquiere una relevancia que es innecesario enfatizar.

No obstante, conviene subrayar, aquí también, una de las ideas del epígrafe 2.2: el peculiar perfil del Impuesto sobre el Patrimonio, como tributo cedido, o como escribimos en otro lugar⁸ el carácter polívoco del concepto tributo cedido que adquiere, en relación con este tema, uno de los puntos culminantes. Ello supondrá, en definitiva, la posibilidad de desvelar la auténtica dimensión de la cesión; o dicho de otra forma, analizar el desarrollo de la misma que permitirá, en la dogmática, un más acabado concepto de tributo cedido. Al tiempo, en ese campo trascendido por la praxis, un dato más para el análisis del significado de la autonomía financiera en el más amplio marco del contenido del Título VIII de la Constitución.

8. ESCRIBANO LOPEZ, F. "El concepto de tributo cedido con especial referencia al Impuesto sobre el Patrimonio", en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, Madrid, IEF, 1984, vols. I-IV, pág. 957.

2.4.1. Gestión y Liquidación

En materia de gestión y liquidación no se delega ningún tipo de competencias, será, pues, la Administración Central quien gestione y liquide este Impuesto (art. 13); en directa relación con esta competencia advierte el art. 12.2 de la Ley de Cesión: 'las declaraciones relativas al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio se presentarán conjuntamente con el IRPF' (*Vid. asimismo el art. 19.2 del Reglamento del Impuesto*).

El R.D. 293/1985, de 6 de febrero, por el que se traspasan a la Comunidad Autónoma de Andalucía los servicios del Estado correspondientes a las competencias asumidas por aquélla en relación con los tributos cedidos, asesoramiento jurídico, defensa y juicio y fiscalización-intervención (BOE de 12 de marzo) establece en su Anexo I una serie de precisiones en torno al alcance de la cesión.

En materia de gestión y liquidación, con carácter general, reserva al Estado la competencia en materia de consultas vinculantes (Anexo I C) 2 A) a.).

En relación con este Impuesto, dicha reserva nada añade —o recorta— y se presenta como una lógica consecuencia de lo dispuesto en el art. 13 de la Ley de Cesión. No obstante, quede simple mención de la sustancial modificación que en relación con este tema se ha producido con la publicación de la Ley 10/1985, sobre modificación parcial de la LGT (BOE de 27 de abril).

2.4.2. Inspección

La conexión ya resaltada con el Impuesto sobre la Renta explica, en parte, el párrafo 3 del art. 12; a su tenor "Sin perjuicio de lo que dispone el apartado 1 anterior los Servicios de Inspección de los tributos podrán incoar las oportunas actas de investigación y comprobación por el Impuesto Extraordinario con ocasión de las actuaciones inspectoras que se llevan a cabo con relación al IRPF".

La instrucción y resolución de los expedientes administrativos, consecuencia de las actas anteriores, corresponderán a las oficinas competentes de la Comunidad Autónoma.

Sin embargo, no se termina de entender la lógica de la disposición: en efecto, el precepto se abre con la expresión "*Sin perjuicio de...*", cuando en realidad la totalidad de las competencias en relación con este Impuesto deben entenderse "*a pesar de*": lo que aparentemente es una excepción deviene regla. En segundo lugar, se utiliza el "podrán" cuando realmente, sólo ellos podrán, es decir, sólo los servicios de Inspección de Tributos del Estado tienen competencias en relación con la Inspección de este tributo (art. 16 de la Ley de Cesión).

Así pues, esa posibilidad debe entenderse como una extensión de las competencia sólo en un sentido, no sin embargo, como una especie de invasión de competencias: siempre serán competentes —y sólo ellos— los Servicios de Inspección de Estado para realizar las funciones previstas en el art. 140 LGT lo que, de otra parte, es lógico, supuesta la competencia asumida en relación con la gestión, según acabamos de ver.

Advertido ésto, “podrán” es una ampliación de las competencias en cuanto al momento en que se lleva a cabo la actuación de la Inspección, mas no si se atiende al órgano competente que, según queda dicho, siempre será la Inspección del Estado. Por consiguiente poca lógica tiene ese segundo apartado del número dos del art. 12: mal se entiende la eficacia de esa diversificación de la competencia. El tema debe ser puesto en relación con otras competencias: infracciones, resolución de reclamaciones y otras, en conexión con las que se cumple paradigmáticamente el defecto ya señalado de atribución contradictoria de competencias que puede llegar a crear señaladas disfunciones.

Con mejor redacción se refiere a este tema el citado R.D. 293/1985, en su Anexo I C) 2 C) b), aunque incurre en manifiesta ilegalidad por contradicción con lo dispuesto en los arts. 12 y 13 de la Ley de Cesión, al pretender una cierta competencia en materia de liquidación. Salvo que intente referirse a los supuestos apuntados en el art. 14.1.b. de la Ley de Cesión sobre los que por razones metodológicas trataremos en el siguiente epígrafe.

De otra parte, conviene no olvidar, para terminar de perfilar los aspectos de esta cuestión, que la reciente modificación introducida por la Ley 10/1985 en la LGT zanja la cuestión tan debatida en los últimos tiempos acerca de las competencias liquidadoras de la Inspección. La nueva redacción del art. 140 de la LGT atribuye a la Inspección la competencia para practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, por lo que la referencia mencionada carece aún más de contenido.

2.4.3. Recaudación

No menos desafortunada ha sido la regulación en tema de recaudación (art. 14 de la Ley de Cesión), se producen aquí dos de las circunstancias ya advertidas con carácter general: contradicción en la atribución de competencias e imprecisión en las mismas.

El art. 14.1.b. de la Ley de Cesión atribuye a la Comunidad la competencia para la recaudación en período ejecutivo de *todos* los débitos por este Impuesto mientras que en período voluntario *sólo* las liquidaciones practicadas por la Comunidad. Difícil entendimiento tiene este precepto si se tiene en cuenta

que, salvo norma que desconozcamos, en ningún supuesto liquidará la Comunidad ya que es una competencia no cedida, según ya vimos. Al tema ya hemos hecho referencia en el epígrafe anterior. No obstante, supuesto excepcionalmente marginal, el Anexo del R.D. 293/1985 en el apartado C) 2 B) reserva al Estado la recaudación en período voluntario de las autoliquidaciones que sean presentadas conjuntamente con las del Impuesto sobre la Renta.

Esta referencia del Anexo puede dar cierto sentido a la norma que venimos comentando, sentido mas no legalidad y mucho menos operatividad alguna. Quizá a esas liquidaciones marginales se está refiriendo la norma comentada en el epígrafe anterior aunque realmente no parece que ese sea el contenido de la expresión usada.

Por lo que se refiere al período ejecutivo es difícil justificar ese dedoblamiento de competencias que sólo redundará en perjuicio de la agilidad y eficiencia del procedimiento.

Si se tiene en cuenta la diferencia de trato establecida en el art. 14 en relación con este Impuesto, cabe apuntar dudas en relación con su párrafo 2.º; no parece razonable atribuir a la Comunidad competencias en materia de aplazamiento y fraccionamiento de pago, cuando se carece de la competencia para exigirlo; y ello, siempre que, efectivamente, alcanzase al Impuesto sobre el Patrimonio la genérica referencia a los impuestos cedidos; no parece lógico que un contribuyente pueda dirigirse a la Comunidad pidiendo, en los casos singulares, ese aplazamiento frente a una liquidación cuyo procedimiento se ha desarrollado por otros órganos⁹.

2.4.4. Revisión y resolución de reclamaciones

Supuesto el carácter peculiar de la cesión del Impuesto que estamos analizando, cabe preguntarse en cada caso, acerca del alcance de esas competencias. Y aunque en algunos supuestos no es precisamente la coherencia la nota más relevante de la delegación, en caso de duda la interpretación que se nos antoja más adecuada precisa de un análisis interrelacional de esa delegación. El tema que nos ocupa es un claro ejemplo de cuanto decimos.

No se delega ninguna competencia en materia de revisión de actos en vía administrativa. Se trata de los procedimientos especiales de revisión, a los que se refieren los arts. 153 ss. LGT —excluido el contemplado en el art. 154—.

9. MARTINEZ LAFUENTE, A. *La Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas*, Madrid, CIVITAS, 1983, pág. 87.

La exclusión, en este caso, es lógica habida cuenta de la que asimismo se hizo cuando se delegaron competencias en materia de gestión, toda vez que el denominador común de estos procedimientos sería la coincidencia del órgano que lo resuelve y el que dicta el acto objeto de la revisión o recurso.

Respecto de la legitimación de las CC.AA. para recurrir ante los Tribunales Económico-Administrativos, ya se advirtió que la resolución de las reclamaciones está atribuida, en todo caso, a los órganos de la Administración Central de Resolución de Reclamaciones. Los actos de gestión tributaria propios podrán ser recurridos, por el correspondiente órgano de fiscalización interna, ante los Tribunales Económico-Administrativos (art. 17.2.a. Ley 30/1983); y en alzada ordinaria, las resoluciones de los Provinciales (art. 17.2.b. Ley de Cesión). En la medida en que no se producirán 'actos de gestión tributaria propios' en relación con nuestro Impuesto no hay cuestión. Sí podría suscitarse, no obstante, una cuestión de interés en un doble sentido: parece evidente que cuando se interpongan reclamaciones contra los actos de gestión de las CC.AA. por parte de terceros ante los Tribunales Económico-Administrativos Provinciales o Central, intervendrá como 'parte' la Administración Autónoma.

Como hemos apuntado, el problema se genera por la distorsión que supone, en ciertos supuestos, disociar la gestión y la eventual resolución de reclamaciones suscitadas por aquélla. En cualquier caso, por el interés de la Administración Autónoma en una gestión que le es ajena, debido a que le corresponde el rendimiento que se obtenga. De ese interés, por esas distorsiones, nos parece que, en cualquier caso, se presenta la necesidad de legitimar a un 'tercero' en el procedimiento. Que nada se haya previsto, de forma clara, en la normativa general de resolución de reclamaciones es más excusable que el silencio en la Ley de Cesión. De todas formas no dudamos que el tema suscitará, en breve, doctrina jurisprudencial.

2.4.5. Infracciones y sanciones. Delito fiscal

En aplicación de los arts. 35 a 37 de la Ley 50/1977, el art. 21 de la Ley de Cesión atribuye a la 'autoridad competente de la Comunidad Autónoma' la potestad para iniciar el procedimiento que pueda dar lugar al procesamiento por delito fiscal. El precepto se refiere, sin distinciones, a los 'tributos cedidos'.

¿Se entiende incluido el Impuesto sobre el Patrimonio? A tenor de la delegación de competencias que hemos analizado hasta aquí, la solución coherente sería la negativa. En todo caso, serán los órganos de la Administración Central quienes podrán conocer, en el desarrollo del procedimiento de gestión (arts. 12, 13 y 16 de la Ley de Cesión) los hechos presuntamente constitutivos del delito fiscal. No sería lógica una delegación de competencias sobre cuya plena efectividad no se puede responder, es decir, se es dependiente.

En aplicación de lo dispuesto en el art. 37 de la Ley 50/1977, el citado art. 21 condicionaba el ejercicio de esa iniciativa a la adquisición de firmeza de las actuaciones administrativas. La ley orgánica 2/1985, de 29 de abril, de Reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública (BOE de 30 de abril) ha modificado sustancialmente esta materia. Y quizá la innovación más relevante, como el mismo preámbulo de la Ley subraya, consista en la supresión de esta imposición, es decir, en la derogación del art. 37 de la Ley 50/1977. Así, pues, el art. 21, como, por otra parte, toda la materia referente al delito fiscal, ha de ser leído a la luz de su nueva regulación en la citada ley orgánica.

No obstante, cabe esperar un mayor desarrollo de esta supresión, o mejor, la nueva articulación del procedimiento mediante el que se pueda aplicar el delito fiscal.

2.4.6. Secreto Bancario

El fundamento de la interpretación que acabamos de hacer del art. 21 informa la solución adoptada en relación con nuestro Impuesto de cara a la aplicación de los arts. 41 a 45 de la Ley 50/1977 (art. 23 de la Ley de Cesión): serán competentes los órganos de la Administración Central sin perjuicio del deber genérico de colaboración entre ambas administraciones (arts. 19 y 23.2 de la Ley de Cesión).

La tantas veces citada ley 10/1985, modificadora de la LGT, ha dado nueva redacción al art. 111, a su tenor se establece un deber genérico de colaboración con la Administración Tributaria (art. 111.3). Los requerimientos para el conocimiento de datos bancarios que puedan interesar se efectuarán previa autorización del Director General o en su caso del Delegado de Hacienda competente.

2.4.7. Intervención

El Impuesto sobre el Patrimonio no aparece en la relación de tributos (art. 18 de la Ley de Cesión) que habrán de ser intervenidos y relacionados por la Comunidad, con arreglo a los principios generales de la LGP.

Sin embargo, conviene hacer notar que, a tenor del art. 14.1.b. de la Ley de Cesión, la Comunidad Andaluza intervendrá en ciertos supuestos de recaudación del Impuesto, si bien en menor ámbito del expresado en la norma. Carece de sentido, por esas razones, la exclusión del Impuesto sobre el Patrimonio de la rendición anual a la Intervención General de la Administración del Estado mediante la "Cuenta de Gestión de Tributos Cedidos", aunque así se derive de la literalidad del art. 18.1 y 18.2 de la Ley de Cesión. Problemática similar presenta la interpretación del art. 19, que enseguida analizaremos; en nuestra opinión la norma es asimismo aplicable al Impuesto sobre el Patrimonio.

2.5. COMISION COORDINADORA Y FUNCIONES DE COORDINACION INTERCOMUNITARIA Y CON EL ESTADO

De especial relevancia para nuestro Impuesto, y sobre todo acerca de su significado en el sistema, se presenta la Comisión Coordinadora constituida para las relaciones entre la Administración del Estado y cada una de las CC.AA. Fijadas sus competencias en el párrafo segundo del art. 24, interesa resaltar el apartado e): 'Unificar los criterios de valoración a efectos tributarios'. Vieja aspiración de nuestros hacendistas y problema endémico de nuestro sistema tributario, aún insatisfactoriamente resuelto. Aquí reside una de las mayores funciones que está llamado a cumplir nuestro Impuesto, ciertamente no sólo en relación con el Impuesto sobre la Renta. Asimismo de relevancia es esta competencia en relación con otros impuestos cedidos, como el de Sucesiones o el de Transmisiones que enseguida analizaremos. De ahí que sea criticable la solución adoptada por la Ley de Cesión de cara al Impuesto sobre el Patrimonio. No sólo porque puede llegar a suponer una transgresión formal de lo dispuesto en la LOFCA, mas sobre todo porque esta desconexión es asimismo muy criticable de cara al cumplimiento de esa mencionada función de unificación. Por eso es indispensable el mejor funcionamiento, al menos, no ya de esas Comisiones Coordinadoras sino de la colaboración entre administraciones, sobre todo en relación con la mutua información, fase previa de esa unificación de criterios de valoración que constituye un elemento esencial de los aspectos antidefraudatorios, con carácter preventivo, sobre todo, razón primera y fundamental de la introducción del Impuesto sobre el Patrimonio en nuestro sistema.

En el Anexo I del D. 293/1985 en el apartado D) se establece asimismo ese deber genérico de colaboración aunque tampoco se expresa con claridad su alcance, por lo que serían reproducibles las críticas apuntadas en relación con este precepto en la Ley de Cesión.

Sólo en el punto 4 de ese apartado se establece que, en relación con el Impuesto que nos ocupa, la Administración Central y la Comunidad Autónoma de Andalucía 'colaborarán facilitándose medios personales, coadyuvando en la inspección e intercambiando la información que se derive de las declaraciones, censos y actuaciones efectuadas por la Inspección, así como acordando las medidas necesarias para la más eficaz tramitación de los expedientes en el ámbito de sus respectivas competencias'.

A los fines de dicha colaboración se establece la actuación de la Comisión Coordinadora prevista en el art. 24 de la Ley de Cesión (párrafo 5 del apartado D).

De especial relevancia son las 'oficinas ejecutivas de colaboración, coordinación y enlace' que ambas Administraciones habrán de crear en el plazo de dos meses a partir de la efectividad del acuerdo de cesión.

CAPITULO 3

**EL IMPUESTO SOBRE
TRANSMISIONES PATRIMONIALES**

CAPITULO 3
EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES

3.1. NORMATIVA APLICABLE	95
3.2. LA DELIMITACION DEL HECHO IMPONIBLE OBJETO DE LA CESION ..	95
3.3. PUNTOS DE CONEXION	97
3.3.1. Supuestos excepcionales	100
3.4. ALCANCE DE LA CESION	102
3.4.1. Gestión y liquidación	102
3.4.2. Inspección	105
3.4.3. Recaudación	105
3.4.4. Revisión y resolución de reclamaciones	105
3.4.5. Infracciones y sanciones. Delito fiscal	109
3.4.6. Secreto bancario	109
3.4.7. Intervención	110
3.5. COMISION COORDINADORA Y FUNCIONES DE COORDINACION INTERCOMUNITARIAS Y CON EL ESTADO	110

Siguiendo el esquema hasta ahora diseñado, la cesión de este Impuesto encuentra su fundamento en el Estatuto correspondiente y en la LOFCA. En el caso que nos ocupa los arts. 57.1.b. EA y 11.1.c. LOFCA.

La Ley 30/1983 ha establecido un recorte sustancial cuando en su art. 1.1.c. limita la cesión a una serie de hechos impositivos. Cuestión que enseguida será objeto de análisis.

Por último, la Ley 32/1983 reguladora de la cesión de Tributos a la Comunidad Autónoma de Andalucía asume en su art. 1 el alcance y condiciones de la cesión establecidos en la Ley 30/1983. Cuestión asimismo reflejada en el R.D. 293/1985 de traspaso de servicios y competencias a la Comunidad Autónoma de Andalucía.

3.1. NORMATIVA APLICABLE

Por lo que se refiere a la normativa sustantiva del tributo conviene hacer mención de la Ley 32/1980 de 21 de junio, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOE de 27 de junio) y el R.D.L. 3.050/1980, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el TR de la Ley del ITPAJD (BOE de 3 de febrero de 1981) y, por último, el R.D. 3.494/1981, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de ITPAJD (BOE de 11 de febrero).

Tras este cuerpo normativo general han aparecido un buen número de disposiciones regulando parcialmente estas materias que serán referidas en su momento oportuno al hilo del desarrollo del análisis.

3.2. LA DELIMITACION DEL HECHO IMPONIBLE OBJETO DE LA CESION

Como ya se ha advertido, la Ley 30/1983 al concretar el alcance y condiciones en que ha de llevarse a cabo dicha cesión ha podido incurrir, incluso desde su propia configuración como ley ordinaria, en causa de inconstitucionalidad. Mas no creemos que este sea un lugar adecuado sino para señalar el específico punto en que la Ley de Cesión puede haber concretado esa tacha de inconstitucionalidad a la que nos referimos.

No cabe duda que el fundamento de tal actuación está concretado en el párrafo 3 del art. 10 LOFCA cuando se prevé la posibilidad de cesiones parciales; parcialidad que aquí se concreta en ceder algunos de los hechos imponibles mencionados¹.

De otra parte conviene asimismo advertir que tanto el EA como la LOFCA hacían referencia al “Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales”. El apartado c) del art. 1.1 de la ley de Cesión habla, por el contrario, de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para, posteriormente, concretar los hechos imponibles objeto de la cesión.

Que ninguna mención se haga al de Actos Jurídicos Documentados no plantea problemas pues, literalmente al menos, dicha cesión no se mencionaba ni en la LOFCA ni en el EA. El hecho de que tradicionalmente en nuestro sistema financiero estos tributos —cuya diferenciación dogmática es no obstante clara— hayan tenido una plasmación conjunta no parece suficiente argumento para abonar distinta opinión que la defendida.

La cuestión así planteada se reduce, pues, a determinar si la Ley de Cesión ha recortado en el art. 1.1.c. lo dispuesto en el art. 57.1.b. EA y 11.1.b. LOFCA, en cuyo caso habría que cuestionar su competencia para hacerlo o, si por el contrario, se atiene a lo dispuesto en las normas citadas.

Las transmisiones onerosas y las operaciones societarias, si dejamos aparte los actos jurídicos documentados por las razones ya expuestas, constituyen el objeto del gravamen a tenor del art. 1 de su TR. A nuestros efectos, los arts. 7 y 19 establecen el alcance de ese objeto.

Por lo que se refiere a las Transmisiones Patrimoniales sujetas el art. 7 señala una serie de operaciones en sus apartados 7.1.a. y 7.1.b. subsumibles en los párrafos 1 y 2 del art. 1.1.c. de la Ley de Cesión: es decir, en relación con las transmisiones patrimoniales propiamente dichas no se ha producido recorte alguno al cederse en su totalidad el hecho imponible correspondiente.

No es esgrimible, en nuestra opinión, la no cesión de los supuestos contemplados en los párrafos 2,3,4 y 5 si se atiende a la estructura funcional de la norma que estamos comentando.

En efecto, nótese que en los citados párrafos no se *amplía* el ámbito del hecho imponible, que debe entenderse plenamente cerrado y formulado con las dos letras del art. 7.1. El resto del precepto considera, por ejemplo, Transmisiones Patrimoniales las adjudicaciones en pago y para pago de deudas. Ello no significa, en nuestra opinión, que esa concreta operación esté excluida del ámbito del art. 1.1.c.1. de la Ley de Cesión ya que el art. 7.2 del TR precisamente las considera Transmisiones patrimoniales y éstas están cedidas.

1. Lo que aparte consideraciones de competencia funda de nuevo nuestra opinión acerca del carácter polívico del concepto tributo cedido que conviene no perder de vista para una caracterización general del fenómeno.

Por lo que se refiere al segundo de los objetos del tributo, las operaciones societarias, la Ley de Cesión en el art. 1.1.c.3 menciona exactamente las mismas operaciones recogidas en el art. 19 del TR, por lo que la conclusión es idéntica a la anteriormente defendida.

Ambas conclusiones lógicamente, han de ponerse en relación con otro tema directamente relacionado con éste. Nos referimos a los puntos de conexión del Impuesto, que seguidamente trataremos.

3.3. PUNTOS DE CONEXION

Como estamos viendo, constituye este tema de los puntos de conexión una de las referencias de mayor problemática de toda la Ley de Cesión.

En este Impuesto concreto el extenso art. 6 de la Ley regula la materia.

Siguiendo el esquema trazado en el TR en cuanto al objeto del hecho imponible que se cede, una primera distinción conviene llevar a cabo: transmisiones onerosas, de una parte; operaciones societarias, de otra. Los cuatro primeros párrafos del precepto se consagran a la regulación de los puntos de conexión en los supuestos de transmisiones onerosas, teniendo los párrafos 5 y 6 por objeto los puntos de conexión en supuestos de operaciones societarias.

En relación con estas últimas se distingue entre constitución de sociedades y fusión de las integradas con creación de una nueva sociedad: en ambos casos se entenderá producido el rendimiento en el territorio de la Comunidad donde tenga su domicilio social el ente recién creado (art. 6.5 de la Ley de Cesión). En las demás operaciones societarias, es decir, aumento y disminución de capital, fusión por absorción, transformación y disolución de sociedades se atenderá al *domicilio fiscal* de la sociedad que realiza la operación (art. 6.6. Ley de Cesión).

Interesa resaltar que, aunque es posible, no necesariamente siempre habrán de coincidir domicilio fiscal y domicilio social, por lo que cabe afirmar que los criterios de atribución son potencialmente diversos.

En efecto, nótese que por aplicación de los arts. 8 de la LIS y 21 y 28 de su Reglamento, el domicilio social será el domicilio fiscal (art. 8.1 de la LIS) cuando concurren en aquél las circunstancias de que allí estén efectivamente centralizadas su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En caso contrario, se atenderá a este dato de hecho para la localización del domicilio fiscal. Añade la norma, a modo de precepto de cierre: “en los supuestos en que resulte dudoso el lugar del domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios anteriores, prevalecerá aquél en que radique el mayor valor del inmovilizado”

(*vid.* asimismo los arts. 21, 22 y 23 del RIS). Este ha sido el criterio adoptado por el art. 10 de la ley de Cesión, que no obstante no ha previsto otros supuestos sí contemplados en la normativa del Impuesto de Sociedades.

Especiales problemas puede presentar la aplicación del art. 3.3 LIS y 25 RIS, lógicamente siempre que se trate de delegaciones de Hacienda pertenecientes a distintas CC.AA. En estos casos parece que prevalecería sobre la solución apuntada en el art. 26.2 del RIS, la actuación de la Comisión Coordinadora a que hace referencia el art. 24 de la Ley de Cesión a la que, en relación con Andalucía, también se refiere el Anexo I del R.D. 293/1985 en su epígrafe D.5.a).

Aunque la Ley podría haber seguido el criterio unívoco del domicilio fiscal, quizá ha pretendido una mejor adecuación al criterio principal que preside, por ejemplo, el art. 5 de la LSA.

“...en el lugar en que se halle establecida su representación legal o en donde radique alguna de sus explotaciones o ejerza las actividades propias de su objeto”.

No parece que puedan plantearse problemas de fraude o elusión en estos supuestos de constitución o absorción y, quizás por esta razón, ha prevalecido el criterio del domicilio social. Domicilio social que si no siempre sí, al menos, en el momento de la constitución del nuevo ente societario debe entenderse el que conste en los estatutos de la sociedad.

No conviene olvidar, por último, que de los términos del art. 5 LSA, ya citado, es posible derivar un “domicilio social” diverso del que conste en los Estatutos y más cercano a los términos establecidos en el art. 8 de la Ley del Impuesto². Mayor complejidad revisten los supuestos de transmisiones onerosas regulados en los párrafos 1 a 4 del art. 6, complejidad que resiste todo intento de sistematización, debido a las excepciones que en la mayoría de los casos acoge el principio de territorialidad, cuando el objeto de la transmisión es un bien inmueble, y el de la residencia o domicilio del adquirente, cuando se trata de bienes muebles.

La norma ha acogido en este sentido con desigual fortuna lo dispuesto en el art. 6 del TR del Impuesto.

Dadas estas circunstancias, pasaremos a relacionar los puntos de conexión atendiendo al principio de territorialidad o personalidad según los criterios (*sic*) del art. 21 LGT.

2. Acerca del domicilio social como domicilio estatutario y las condiciones a cumplir en evitación de fraude de terceros, *vid.* por todos GARRIGUES URÍA, *Comentarios a la Ley de Sociedades Anónimas*. Madrid, edición de los autores, 1976, págs. 138 y ss., especialmente pág. 142.

Se considerará producido en el territorio de la Comunidad Autónoma Andaluza el rendimiento del Impuesto sobre Transmisiones cuando radiquen en dicho territorio los bienes inmuebles que sean objeto de:

1. Transmisiones onerosas.
2. Arrendamientos.
3. Constitución y cesión onerosa de derechos de toda clase, incluso de garantía.

Asimismo, se atiende al lugar de formalización de la operación (criterio de territorialidad) en supuestos de operación con bienes muebles, por tanto norma o criterio excepcional en relación con lo ya expuesto, cuando se trate de transmisión de acciones, derechos de inscripción, participaciones sociales, obligaciones y títulos análogos.

Igualmente, se atiende al “territorio donde se inscribe la garantía” cuando se trata de constitución de hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento, constituyendo también una excepción al criterio anteriormente establecido en relación con los bienes inmuebles.

La norma es lógica si se atiende a la función de la figura así como a la existencia de los correspondientes registros que permiten una fácil y cómoda localización.

Lógica ésta menos plausible por sus quiebras en relación con títulos, por ejemplo, que no coticen en Bolsa o, sencillamente, enajenados fuera de la misma, debido sobre todo a la dificultad del cumplimiento exacto de la norma, dependiendo de factores de difícil prueba.

Aunque igualmente configurado como un supuesto excepcional, el segundo párrafo del número 3 de este artículo contiene una norma respetuosa del criterio general que nos sirve de pauta sistematizadora. Se estará de nuevo al criterio de la localización territorial del bien cuando el inmueble sirva para sostener la garantía real de préstamo. Asimismo, se atiende al criterio de la territorialidad cuando el crédito sea garantizado mediante hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento, lo que, ahora sí, significa una excepción, aunque en lógica coherencia con la ya comentada con carácter general.

Una norma de cierre establece criterios de proporcionalidad en la tribución del rendimiento en supuestos de bienes sitos en más de un territorio o bien cuando la hipoteca mobiliaria o la prenda sin desplazamiento sea inscribible en varios territorios.

Para terminar de analizar el supuesto de aplicación del criterio de territorialidad sólo cabe mencionar los supuestos de concesiones administrativas de bienes (art. 6.4 de la Ley de Cesión).

Como ya se advirtió, no obstante las numerosas excepciones, el criterio de la residencia o domicilio del adquirente es el criterio general en supuestos de operaciones con bienes muebles.

Así en el párrafo 2 que estamos comentando se acude al criterio de la *residencia habitual* del adquirente, cuando sea persona física, o, si se trata de persona jurídica, su *domicilio fiscal* en los supuestos de transmisiones onerosas de bienes muebles, semovientes y créditos así como en la constitución y cesión onerosa de derechos sobre los mismos.

Dos cuestiones fundamentales presenta la norma: en primer lugar, serían aquí reproducibles las críticas que ya hicimos al concepto de residencia habitual, como eje en torno al cual gira el punto de conexión (*vid.* epígrafe 2.3.1); así como, en segundo lugar, la referencia, más correcta ahora, del domicilio fiscal que ya quedó comentada. Por último, se nos antoja impropio, a veces, hablar de adquirente en supuestos de constitución de derechos sobre bienes muebles, por lo que habría que estar a la residencia (*sic.*, domicilio tributario) del contribuyente sujeto pasivo, en aplicación de las normas sustantivas del Impuesto que nos ocupa: por ejemplo, en la constitución de derechos reales aquél a cuyo favor se realice este acto (art. 3.c. del TR).

Idéntico criterio se sigue —residencia habitual o domicilio fiscal— en supuestos de préstamos, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones. Se atiende a la residencia o domicilio respectivamente, del prestatario, arrendatario, afianzado o pensionista.

Para terminar, en los supuestos de concesiones administrativas que tengan por objeto la explotación de servicios, se atenderá igualmente al criterio personalista.

3.3.1. Supuestos excepcionales

Establece el art. 20 de la Ley de Cesión la posibilidad de un rendimiento procedente del ITPAJD en el territorio de las Comunidades que corresponda al Estado: ¿de qué supuesto se trata?

En primer lugar, cabe referirse al contenido del Título III del TR (arts. 27 y ss.) pues, como ya vimos, ese rendimiento no se cedía. En realidad aunque en la Ley de Cesión se habla en todo momento de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, estos últimos, con independencia de las consideraciones que ya se hicieron, no están cedidos. Que aquí se reitere no deja de ser una redundancia atendiendo al art. 1.1.c. del TR.

Sin embargo, es una reiteración en cierto modo necesaria ya que “no obstante” esa no cesión, se delegan en los órganos competentes de la Comunidad las competencias para su gestión, salvando —segundo párrafo del art. 20— los supuestos de recaudación mediante efectos timbrados del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

En segundo lugar, debemos referirnos a aquellos supuestos en relación con hechos impositivos cedidos en los que el punto de conexión sea la residencia habitual —para personas físicas— o el domicilio fiscal —para las personas jurídicas—.

Y a su vez hay que distinguir aquí dos supuestos. En primer término es ahora cuando adquiere todo su pleno significado la crítica que dirigimos en su momento (Epígrafe 2.3.1) a las confusiones en que incurría el art. 9 en relación con el art. 4.

Y en segundo lugar, se trata de poner de manifiesto lo siguiente: en ciertos supuestos, por aplicación del criterio personalista, ciertos rendimientos producidos en el territorio de la Comunidad Andaluza no le pertenecerán: por ejemplo, cuando un no residente constituya un préstamo o cuando un domiciliado en Badajoz sea titular de una concesión administrativa de explotación de servicios.

Mas nótese al tiempo que afirmar la no pertenencia del rendimiento a la Comunidad Autónoma no debe significar la automática pertenencia al Estado del rendimiento producido. En el ejemplo que se acaba de proponer sería la Comunidad Autónoma de Extremadura la titular de ese rendimiento en aplicación del art. 6.4 de la Ley de Cesión.

En definitiva, se pone nuevamente de manifiesto un dato ya hace tiempo desvelado³: la existencia de una multipolaridad que quiebra un pretendido binomio, uno de cuyos elementos sería necesariamente la Administración Central.

Ahora bien ¿qué ocurre con el rendimiento del Impuesto cuando el titular del hecho imponible es un no residente en España? Aquí nos encontraríamos con un supuesto de titularidad estatal del rendimiento cuya gestión, por delegación, pertenece a la Comunidad.

Supuesto éste, según se advirtió, sólo indirectamente contemplado, a tenor de la lectura que acabamos de realizar; y sólo en relación con esos supuestos.

Pero no se olvide que hay otros: todos los que se refieren a personas residentes en Ceuta y Melilla; los de aquellas personas que sin tener la condición de aforados tienen su residencia en Navarra y, entre tanto no se lleve a efecto la cesión, la de los residentes en Baleares⁴.

3. ESCRIBANO LOPEZ, F. *El Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas*, Madrid, CIVITAS, 1985, pág. 42.

4. ESCRIBANO LOPEZ, F. *El Impuesto...*, op. cit. pág. 47; 52; *vid.* la nota 7 del capítulo anterior.

En relación con estos supuestos despliega todos sus efectos la norma que estamos comentando, aun con los defectos señalados.

3.4. ALCANCE DE LA CESION

Quizás las dos figuras más representativas de la idea de la cesión que estamos desarrollando sean ésta del Impuesto sobre Transmisiones y la que nos ocupará en el epígrafe siguiente, el Impuesto sobre Sucesiones.

Este paradigma viene justificado porque constituyen supuestos plenos de cesión ya que en ningún otro supuesto ésta irá más allá, tanto en atención a la transferencia del rendimiento, cuanto por lo que se refiere a las competencias delegadas. Ello significa, al mismo tiempo, una sustantiva simplificación ya que ciertos problemas habrán sido tratados en anteriores epígrafes y no restará ahora sino reiterar las conclusiones alcanzadas.

En otros supuestos, sin embargo, la cesión despliega todos sus efectos en torno a la delegación de la potestad de imposición, supuesto antagónico al estudiado hasta ahora del Impuesto sobre el Patrimonio, lo que obliga a reproducir, parcialmente al menos, una sistemática similar.

Ninguna peculiaridad presenta la cesión de esta figura en relación con la problemática anteriormente analizada, por lo que cabe aquí dar por reproducidas las conclusiones que se alcanzaron.

Como se advirtió una de las vigas maestras que daba soporte al concepto de tributo cedido tenía por objeto el análisis de la potestad de imposición; o mejor, del alcance de la delegación de competencias que conforman su concepto.

De ahí que hayamos subrayado con insistencia la relevancia de ese análisis otorgándole la posibilidad de proporcionar claves interpretativas sustanciales en relación con el contenido de la cesión, en general y, en particular, en relación con cada uno de los tributos analizados.

3.4.1. Gestión y liquidación

Sin necesidad de reiterar el esquema general mediante el que opera el fenómeno, baste aquí recordar simplemente el contenido de los arts. 11 y 12 de la Ley de Cesión: titularidad estatal de las competencias, delegación en la Comunidad.

En el supuesto que nos ocupa este esquema desarrollará plenamente sus efectos; se tratará ahora de su pormenorizado análisis.

Establecida la titularidad estatal de la competencia (art. 11) y la delegación en las Comunidades (art. 12), los arts. 13 y ss. fijan el alcance de cada una de ellas.

Al contrario de lo que ocurría en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, en este caso rige un principio residual de competencia, es decir, salvo las competencias que expresamente se reserve el Estado (art. 13.2) corresponden a la Comunidad Autónoma: “f) en general, las demás competencias necesarias para la gestión de los tributos”.

Será más ilustrativo, entonces, el estudio de las competencias no delegadas. A tenor del art. 13.2 de la Ley de Cesión cuatro grandes apartados constituyen esa reserva de competencias: dos de carácter general —apartados a) y d)— y otros dos en relación con el IL y con nuestro Impuesto.

Por lo que se refiere a los de carácter general, el epígrafe d) establece la reserva estatal de la competencia en la “confección de los efectos estancados que se utilicen para la gestión de los tributos cedidos”. Parece lógica esta reserva de cara a la unificación de la información, su mecanización y control estadístico.

Menos relevancia sobrevenida tiene la competencia estatal contenida en la letra a) del art. 13.2. Nos referimos “la resolución de las consultas vinculantes”. Parece evidente la contradicción producida por la atribución de competencias en materia de gestión y liquidación a una Comunidad, reservándose el Estado la elaboración de los criterios que habrán de informar esa gestión y liquidación.

No obstante, este aspecto criticable queda bastante paliado tras la reforma del art. 107 de la LGT por la Ley 10/1985, al no vincular el contenido de la respuesta la actuación de los órganos de gestión, salvo excepciones (art. 107.2) y cuando ahora se atribuye la competencia (art. 107.5) a “los órganos directivos que tengan atribuida la facultad reglamentaria en el orden tributario general o en el de los distintos tributos, su iniciativa, propuesta o interpretación”. Notable devaluación de la función de la “consulta vinculante” y competencia orientada a la fijación de líneas generales de interpretación, sin vinculación directa con aspectos sobrevenidos que enmarcan el nuevo régimen, y por reflejo, los aspectos criticables de la disociación producida por esa no delegación de competencias que estuvo, en su momento, íntimamente ligada a la gestión específica del tributo.

Entre las excepciones o reservas específicas sólo la contenida en la letra b) y d) del art. 3.2 afecta a nuestro tributo.

En el caso de fusiones de empresas, cuando el nuevo ente tenga su domicilio en el territorio de la Comunidad, la concesión de un beneficio tributario que afectara al Impuesto de Transmisiones repercutirá negativamente en la recaudación obtenida por el ente autónomo, por lo que la lógica impondría, al menos, una cierta “audiencia del interesado” en la resolución.

No obstante, aquí se impone una reflexión de carácter general: nos referimos a la reserva absoluta de ley contenida, según la mejor doctrina, en el art. 133.3 de la Constitución.

De ahí que deban diferenciarse claramente dos planos: aquél que entra plenamente de lleno en el ámbito del poder normativo tributario, en el que las Comunidades tienen su más directo portavoz a través de la iniciativa legislativa (art. 82.2 CE) o indirectamente mediante el Senado en cuanto Cámara, en parte, de composición territorial.

En el segundo plano, al que aquí debe estar haciendo referencia la norma, se trataría acerca del expediente a seguir, en aplicación de la ley que establece la exención. En relación con este segundo aspecto parece evidente que la lógica no se ha impuesto, pues ninguna razón de peso funda la solución adoptada. Más bien lo contrario, pues, puede producir un enrarecimiento en las relaciones entre la Administración Central que resuelve el expediente de concesión del beneficio y la Administración Autónoma afectada por el mismo.

Estas consideraciones abonan nuestra opinión de dar entrada y participación a la Comunidad Andaluza; cauce para lo cual puede encontrarse fundamento en el art. 19.2.b. en especial.

Sorprendentemente nada se ha previsto en este sentido en el tantas veces citado R.D. 293/1985 de Transferencia a la Comunidad Andaluza, salvo normas de carácter genérico directamente relacionadas con el apartado D del Anexo I del Decreto.

Igual impresión produce el apartado c) del número 2.A) punto C del Anexo I del Decreto cuando además de reproducir el párrafo 2.b. del art. 13 que comentamos, añade en el referido C como competencia reservada al Estado "La concesión de exenciones subjetivas... en el ITPAJD".

Si bien es cierto que en relación con las exenciones cabe hacer idénticas consideraciones a las realizadas más arriba cuando tratamos de los beneficios tributarios en el ámbito del poder normativo, no lo es menos que la competencia para resolver el expediente podía ser el Estado o de la Comunidad. Nada decía la norma general, por lo que podía concluirse, a tenor de la regla general (art. 13.1.f. de la Ley de Cesión) ya enunciada, la competencia en favor de la Comunidad. Interpretación abonada precisamente, por este párrafo c) del Anexo I. Desde nuestro punto de vista dicha reserva no sólo pugna con la lógica, sino que ahora entra en contradicción con la Ley de Cesión por lo que amén de ser políticamente criticable, es jurídicamente ilegal.

3.4.2. Inspección

Escasa problemática específica plantea esta competencia. En aplicación del art. 16 de la Ley 30/1983 corresponderán a la Comunidad Autónoma de Andalucía las funciones previstas en el art. 140 LGT.

A tenor del párrafo tercero de este art. 16 serán competentes los servicios de la Inspección Financiera y Tributaria del Estado para llevar a cabo fuera del territorio de la Comunidad, las actuaciones comprobadoras e investigadoras que ésta pudiera interesar.

3.4.3. Recaudación

Al igual que en el supuesto anterior, nada especial es necesario señalar aquí. Será competente la Comunidad para la recaudación en los dos períodos —voluntario y en vía de apremio— (art. 14.1.a. Ley de Cesión) así como en lo que se refiere al aplazamiento y fraccionamiento de pago del tributo que nos ocupa, añade la norma innecesariamente (art. 14.2) que las resoluciones se atenderán a la normativa del Estado.

Directamente relacionada con la competencia asumida, se reconoce a la Comunidad Autónoma en el art. 15.1 de la Ley de Cesión la posibilidad de organizar libremente los servicios de recaudación. Este aspecto se entronca directamente en la competencia reglamentaria que, con carácter general, ya fue estudiada y especialmente en materia de organización de los servicios para el desarrollo de las competencias asumidas. Lógicamente, esta función se desarrollará respetando la normativa estatal (art. 15.2).

Por último, se reconoce en el párrafo tres del art. 15 de la Ley la posibilidad activa y pasiva de concertar con otras Administraciones Públicas la recaudación de estos tributos cedidos o de utilizar los servicios autónomos de recaudación para llevar a cabo la de tributos de otras Administraciones.

En garantía de la gestión que eventualmente se concierte se convendrán las garantías que, como fianza, se estimen oportunas (último párrafo del art. 15.3 de la Ley de Cesión, *vid.* asimismo la DT Cuarta de esta Ley).

3.4.4. Revisión y resolución de reclamaciones

Como ya se ha advertido en otras ocasiones, la distinta posición que ocupa en materia de delegación de competencias el Impuesto sobre el Patrimonio en relación con el que estudiamos, hace que sólo parcialmente sean asumibles en esta sede las conclusiones que allí se obtuvieron y surgen aquí cuestiones allí no planteadas.

No obstante, sí nos parece correcta la sistemática seguida en el análisis. Aunque también en relación con ésta conviene precisar acerca de una cuestión previa fundamental.

En materia de revisión y resolución de reclamaciones es preciso tener presente siempre la íntima conexión existente entre el órgano que dicta el acto y el que resuelve sobre la reclamación, entendida ésta en sentido amplio.

Bien es cierto que en materia tributaria se presenta la peculiaridad de la separación en sus dos órdenes de gestión y de resolución de reclamaciones, que estarán encomendadas a órganos diferentes (art. 90 LGT). Pero órganos, no administraciones; y ello podrá también presentar problemas, como ya vimos.

De otra parte, sí se producen supuestos en los que resolverá el mismo órgano que dictó el acto, o al menos, en el mismo ámbito de la gestión: recurso de reposición, resolución de expedientes en fraude de ley o procedimientos especiales de revisión. En estos casos impondrá la lógica una solución no siempre seguida por la Ley de Cesión.

Como se vió, tres cuestiones se mezclan en este precepto que conviene deslindar claramente⁵.

En primer lugar, la competencia para la resolución de procedimientos —los especiales de revisión—, recursos —el de reposición— y expedientes —el de fraude de ley—, que tienen como denominador común la identidad de ámbito orgánica —el orden de gestión—.

En segundo lugar, la competencia para resolver los recursos económico-administrativos interpuestos contra los actos de gestión tributaria emanados por la Comunidad. En relación con el Impuesto de Transmisiones se presentan cuestiones de interés ya que será ahora la Comunidad Andaluza (*vid.* el epígrafe 3.4.2.1) quien tiene delegada la gestión y liquidación del tributo.

En tercer lugar, la posibilidad de intervenir en cualquier recurso sustanciado ante órganos de la Administración Central cuando su objeto sea, bien actos dictados por órganos de la Comunidad Autónoma, como en otros casos en los que de alguna forma la resolución de los Tribunales Económico-Administrativos pueda afectar a tributos cedidos. No obstante, este último supuesto tendrá menor trascendencia, como se verá, dada la competencia residual que tiene el Estado en relación con este tributo.

5. De alguna forma reiteraremos ideas ya expuestas en el epígrafe 1.3.6.3.4; conviene, no obstante, tener en cuenta que los problemas presentados en concreto en relación con este Impuesto devendrán paradigma del resto de los tributos cedidos al encontrarse, prácticamente, en identidad de situación, lo que no sucedía cuando analizamos el Impuesto sobre el Patrimonio que, como hemos subrayado, se destacaba claramente del resto de los tributos objeto de la cesión. Sirvan estas ideas a modo de justificación de una aplicación específica de la sistemática y conclusiones que en el epígrafe general, ya mencionado, fueron elaboradas.

Sistematizadas así las cuestiones a tratar debemos ahora analizarlas en función de lo dispuesto en el art. 17 de la Ley de Cesión.

Por lo que se refiere a la primera de las cuestiones planteadas se ceden las competencias para la resolución del recurso de reposición (art. 17.1.a.) lo que es lógico y coherente atendiendo a la estructura del mismo (*vid.* art. 160 ss. LGT así como el R.D. 2.244/1979 ya citado) dada la competencia de la Comunidad en materia de gestión y liquidación. Se cede asimismo la competencia para la resolución de los expedientes en fraude de ley (art. 17.1.c.; *vid.* asimismo R.D. 1.919/1979, de 29 de Junio). También aquí se ha impuesto la lógica atendiendo a los órganos competentes para iniciar el expediente: inspección u órganos liquidadores, a tenor del art. 3 del citado R.D. 1.919/1979; competencias asumidas ahora por la Comunidad (*vid.* epígrafes 3.4.2.1 y 3.4.2.2).

También es competente la Comunidad para conseguir, en relación con sus propios actos declarativos de derechos, su anulación mediante la declaración de lesividad y posterior impugnación en vía contencioso administrativa (*vid.* art. 17.1.d. de la Ley de Cesión en relación con el 159 LGT y 56 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa).

La lógica que presidía hasta aquí la delegación de competencias en estas materias se rompe en relación con ciertos procedimientos especiales de revisión, según ya vimos.

Ante el silencio de la Ley de Cesión en relación con el procedimiento de devolución de ingresos indebidos (art. 155 LGT, parcialmente modificado por la Ley 10/1985, tantas veces referida) y en relación con la facultad de rectificación de oficio, o a instancia de parte, de los errores materiales o de hecho (art. 156) encontrábamos dificultades de interpretación dada la inexistencia de un principio general similar al recogido en el art. 13.1.f. de la Ley de Cesión. Ante el silencio normativo nos inclinábamos por una interpretación a favor de la competencia de la Comunidad en estas materias debido a la íntima relación que ésta guarda con otras que tiene claramente atribuidas: gestión, liquidación y recaudación del Impuesto.

Que esa lógica no haya imperado, según veremos de inmediato en los supuestos del art. 154, no desmerece la solución apuntada. En todo caso, se trataría de una excepción de difícil comprensión y encaje en el cuadro general que analizamos.

Serán revisables los actos dictados en vía de gestión tributaria (art. 154 LGT) en caso de manifiesta infracción de ley o cuando se aporten nuevas pruebas que acrediten elementos del hecho imponible íntegramente ignorados por la Administración al dictar el acto objeto de la revisión, en tanto no haya prescrito la acción administrativa. A tenor del art. 17.3.a. de la Ley de Cesión esta competencia no se ha delegado y queda como único supuesto de competencia estatal en relación con actos cuya revisión corresponde al orden de gestión.

Como ya quedó dicho, parece extraordinariamente criticable esta no delegación de competencias que da lugar, además, a una concurrencia de Administraciones: la que dicta el acto —la Administración Autónoma— y la competente para anularlo, en su caso —la Administración Central—.

En relación con la competencia en materia de resolución de reclamaciones ya vimos que el art. 17.3 de la Ley de Cesión no la delegaba en la Comunidad. Serán siempre competentes los órganos de la Administración Central. Con deplorable sistamática el art. 17.2 de la Ley 30/1983 declaraba legitimadas a las Comunidades para recurrir sus propios actos ante los Tribunales Provinciales o, en alzada ordinaria, ante el Central.

Deslindadas ambas cuestiones aún es necesario discurrir sobre una tercera no prevista en la norma y sobre la cual, en parte, ya nos hemos pronunciado.

El reconocimiento de la legitimación para recurrir los actos propios de gestión no cubre una tercera posibilidad provocada por el fenómeno de la intervención de dos Administraciones, una en el ámbito u orden de gestión, otra en el de resolución de reclamaciones.

Nos referimos al supuesto de interposición de reclamación ante un Tribunal Económico-Administrativo por parte de un sujeto pasivo: ¿Tiene competencia o legitimación para personarse en el procedimiento la Administración Autónoma? Como ya vimos cuando analizamos esta cuestión, contra la solución afirmativa estaría el silencio de la norma, a favor el lógico interés de la Administración Autónoma en la gestión de tributos cuyo rendimiento le corresponde.

A ese interés genérico que se señalaba se añade ahora uno específico: en cualquier caso el recurso que se interponga afectará a actos emanados por órganos de la Administración Autónoma por lo que no es necesario subrayar el interés que la Administración Autónoma tiene en el conocimiento y seguimiento de un procedimiento que le afecta directamente.

Aquí se pone de manifiesto una carencia importante en un doble aspecto: la poca coherencia entre la delegación de la competencia en materia de gestión y la reserva en la resolución de reclamaciones; el olvido de una norma que contemple la posibilidad señalada y arbitre un procedimiento por el que se dé traslado a la Administración Autónoma del recurso y pueda intervenir en el mismo.

Nada ha especificado tampoco el Decreto sobre traspaso de competencias a la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Sin embargo, como ya quedó apuntado en el epígrafe 1.3.6.3.4. una cierta base cabe encontrar en los principios informadores de la nueva normativa del procedimiento económico-administrativo. Aunque más aconsejable hubiera sido un explícito reconocimiento por parte de la Ley de Cesión que más parece no haber previsto las consecuencias derivadas del esquema de competencias diseñado por el art. 17 de la Ley de Cesión.

3.4.5. Infracciones y sanciones. Delito fiscal

Ninguna peculiaridad presenta en relación con el Impuesto sobre Transmisiones el tema del delito fiscal. Cuando el art. 21 de la Ley de Cesión se refiere a los tributos cedidos en relación con los cuales la competencia procedimental en materia de delito fiscal corresponde a la autoridad competente de las CC.AA. no cabe plantear dudas como ocurría, por ejemplo, en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio. A todos los efectos, en relación con los eventuales delitos fiscales, se entiende competente la autoridad de la Comunidad Autónoma.

Sólo resta reiterar aquí la novedad que ha supuesto, sobre todo en relación con el procedimiento a seguir, la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, sobre reforma del CP en materia de delitos contra la Hacienda Pública (BOE de 30 de abril).

3.4.6. Secreto bancario

Previa autorización de la autoridad competente de la Comunidad Autónoma respectiva se podrá proceder a la investigación tributaria de las operaciones bancarias en orden a la gestión del Impuesto sobre Transmisiones (art. 23.1 de la Ley de Cesión).

La lógica ha impuesto aquí la norma al relacionar esta competencia con la que también se delegó: la gestión.

Cuando sea necesario traspasar los límites territoriales de una Comunidad se procederá en términos similares a los que vimos en relación con la Inspección (epígrafe 3.4.2.2), a tenor de lo dispuesto en el art. 16.3 de la Ley de Cesión (*vid.* art. 23.3 de esta Ley).

Téngase asimismo en cuenta, en relación con este tema la nueva redacción del art. 111 LGT dada por la Ley 10/1985 modificadora de la LGT.

3.4.7. Intervención

En relación con el Impuesto sobre Transmisiones se establece un genérico deber de intervención y contabilización con arreglo a los principios generales de la LGP (art. 12.1 de la Ley de Cesión).

De los resultados obtenidos se rendirá anualmente a la Intervención General de la Administración del Estado una "cuenta de gestión de tributos cedidos" ateniéndose, asimismo, a los criterios de la LGP (art. 18.2 de esta norma).

3.5. COMISION COORDINADORA Y FUNCIONES DE COORDINACION INTERCOMUNITARIA Y CON EL ESTADO

Con carácter específico sólo cabe señalar aquí, supuesto que le serán de aplicación las consideraciones generales que ya se hicieron, el apartado b) del art. 19.2 de la Ley de Cesión donde se concreta, en relación con este Impuesto, una más estrecha relación entre el Estado y la Comunidad a cuya finalidad están llamadas las oficinas ejecutivas de colaboración, coordinación y enlace (art. 19.3 de la Ley de Cesión).

De plena aplicación, aunque sin peculiaridad alguna en relación con este Impuesto se presentan las Comisiones Coordinadoras reguladas por el art. 24 de la Ley de Cesión, a las que ya hicimos referencia.

Dentro de los deberes de colaboración específicamente mencionados por el tantas veces citado R.D. de traspaso de competencias a la Comunidad Autónoma Andaluza se encuentra la elaboración de planes de actuación inspectoras en relación con este Impuesto (Anexo I.D.2).

CAPITULO 4

EL IMPUESTO GENERAL SOBRE SUCESIONES

CAPITULO 4

EL IMPUESTO GENERAL SOBRE SUCESIONES

4.1. NORMATIVA APLICABLE	115
4.2. DELIMITACION DE LOS HECHOS IMPONIBLES CEDIDOS Y SU RELACION CON LOS PUNTOS DE CONEXION	116
4.2.1. Consideraciones generales	116
4.2.2. Los puntos de conexión	119
4.2.3. Delegación de la competencia residual del Estado	121
4.3. ALCANCE DE LA CESION	121

4.1. NORMATIVA APLICABLE

El Impuesto General sobre Sucesiones constituye la única figura del sistema de imposición directa que no ha sido aún objeto de modificación. Si tenemos en cuenta que el Impuesto sobre el Patrimonio lo generó la propia Reforma.

Los proyectos de ley presentados han ido decayendo sucesivamente. El primero (enero de 1978) se vió afectado por la disolución de las Cortes Constituyentes en diciembre de 1978; posteriormente rehabilitado, volvió a decaer con la disolución de las Cámaras en 1982, sin que hasta la fecha se haya presentado ningún proyecto ni proposición de ley al respecto. Por tanto está aún vigente el Impuesto establecido con ocasión de la Reforma de 1964.

Las peculiaridades no finalizan ahí; como esa sabido, en el diseño de la Reforma de 1964 se contenía el tratamiento tributario de diversas figuras —que aparecerán desagregadas tras la Reforma de 1977— en un sólo texto normativo: el TR de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por Decreto 1.018/1967, de 6 de abril (BOE de 18 de mayo).

En la actualidad, como sabemos, se ha aprobado mediante la Ley 32/1980 el nuevo texto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que se desgaja del texto antes mencionado.

Este diverso ritmo que caracteriza a la Reforma iniciada en 1977 ha provocado numerosas disfunciones entre las que se encuentra el actual tratamiento de las donaciones.

En el originario diseño de la reforma en curso éstas aparecían unitariamente consideradas como impuesto directo: Sucesiones y Donaciones. Ello, de otra parte, significaba una quiebra del tratamiento anterior por cuanto hasta la fecha, aunque aplicándoseles la tarifa de Sucesiones, venían sujetas al Impuesto sobre Transmisiones.

La DT Quinta de la Ley 32/1980 que aprueba el nuevo Impuesto sobre Transmisiones dispone que la tributación de las donaciones se regularía por las normas del Impuesto General de Sucesiones por aplicación, en su caso, de los arts. 63 y 64 del TR; haciéndose eco asimismo de esta situación transitoria, ya prolongada en el tiempo, la DT Tercera de la Ley de Cesión entiende comprendido en el rendimiento cedido por el Impuesto General sobre Sucesiones el que resulte del gravamen que recae sobre las Donaciones.

Así, pues, en la actualidad la normativa aplicable se contiene en el citado TR y su Reglamento aprobado por Decreto de 15 de enero de 1959 (BOE de 7,9 a 14,16 y 17 de febrero).

Junto a esta regulación sustantiva, la LOFCA en su art. 11.c. se refiere a este Impuesto aunque, al igual que ocurría en relación con el que grava el Patrimonio, haciéndolo por el nombre previsto para su nueva regulación "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones" que es precisamente la terminología empleada por el EA cuando lo menciona entre los que se ceden a la Comunidad.

Más acorde con el ritmo desacelerado que adquirió la Reforma, la Ley 30/1983 menciona entre los tributos objeto de la cesión en su art. 1.1.b. el "Impuesto General sobre Sucesiones" advirtiéndonos, en su DA Segunda, la automática sustitución por el nuevo texto cuando éste entre en vigor.

En este orden de cosas cabe asimismo referirse a la previsión contenida en la DT Tercera a tenor de la cual, hasta la entrada en vigor de la nueva Ley reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se entenderá comprendido en el rendimiento que se cede por el Impuesto General sobre Sucesiones el que resulte del gravamen que recae sobre las donaciones.

Por último, sin que se alcance el objeto de la norma, la DA Sexta de la Ley 10/1985, sobre modificación parcial de la LGT, reitera la competencia estatal "sin perjuicio de las competencias atribuidas en esta materia a las CC.AA.". Dicho de otro modo, nada viene a decir que no estuviera previamente regulado en los arts. 11 y 12 de la Ley de Cesión.

4.2. DELIMITACION DE LOS HECHOS IMPONIBLES CEDIDOS Y SU RELACION CON LOS PUNTOS DE CONEXION

4.2.1. Consideraciones generales

A tenor de cuanto hemos ya apuntado en el epígrafe anterior, la primera de las cuestiones que conviene deslindar versa acerca del ámbito del Impuesto que se cede. El punto de conexión vendrá a precisar, recortar, ese ámbito mediante la combinación de los tradicionales criterios de territorialidad y personalidad.

Mas en el Impuesto que nos ocupa esta interrelación entre el hecho imponible cedido y el punto de conexión adquiere matices dignos de subrayarse.

Frente a otros supuestos de cesión, nuestro caso es bastante simple si leemos el art. 1.1.b. de la ley 30/1983. No obstante, sabido es que por razones ya apuntadas y por otras de tipo histórico bajo esa concisa fórmula se encierran figuras de la más diversa índole.

Ya se ha advertido, con señalamiento de las fuentes y las razones coyunturales que lo han producido, que bajo esa denominación hay que entender asimismo las donaciones. Por tanto, se ceden tanto las transmisiones lucrativas que tienen su causa en el fallecimiento del titular de los bienes como aquéllas que se producen *inter vivos*, es decir, las donaciones. Más aún, acerca de las que están sujetas cabe plantear cuestión: el hecho imponible viene constituido por la existencia de la transmisión lucrativa —*inter vivos*, en este caso—; sin embargo, pueden suscitarse dudas dada la diversidad de las que pueden presentarse: puras y simples (art. 618 Cc) y remuneratorias o con causa onerosa (art. 619 Cc). No obstante el tratamiento específico del TR, la ya citada DT Quinta de la Ley de Cesión se refiere a las donaciones "de cualquier clase que sean".

No parece, con todo, que esta problemática afecte al punto de conexión pues, como veremos, éste se determina atendiendo al objeto de la donación —bienes inmuebles, de una parte; demás bienes y derechos, de otra—.

Asimismo, han de entenderse incluídas bajo el concepto genérico las percepciones de sumas en virtud de contratos de seguro sobre la vida, las cuales, aunque no mencionadas en el art. 18 TR, sí constituyen objeto de gravamen a tenor de los indicios que suponen los arts. 19.1.3 y 20.1.1. TR.

Donaciones por referencia transitoria, percepciones de sumas en virtud de seguros sobre la vida por expresa asimilación de la norma. Mas ¿cuál es el ámbito u objeto del Impuesto General sobre las Sucesiones? Las "adquisiciones patrimoniales por causa de muerte", sería la idea básica bajo la que hay que acoger, en atención al título jurídico de la que la adquisición trae causa, la herencia y los legados. A ellos, según la mejor doctrina, habría que añadir las donaciones por causa de muerte, a las que, si aplicamos el art. 620 Cc., al participar de la naturaleza de las disposiciones de última voluntad y regirse por las reglas establecidas en el capítulo dedicado a la Sucesión Testamentaria, les serían de aplicación, como se verá, los criterios del art. 5.1.a. de la Ley de Cesión en materia de puntos de conexión.

En resumen, el Impuesto grava las adquisiciones por herencia o legados, donaciones por causa de muerte y la percepción de sumas en virtud de contratos de seguro de vida.

En todos los supuestos se persigue, de alguna forma, el incremento patrimonial neto que se produce como consecuencia de esa adquisición, o dicho de otro modo, serán los causahabientes los sujetos pasivos como contribuyentes (art. 21 TR). Y ello tendrá interés retenerlo para el análisis que se hará de los puntos de conexión establecidos en el art. 5 de la Ley de Cesión. Pero también desde el punto de vista objetivo interesa resaltar que el *objeto* del gravamen es la adquisición individual obtenida por cada uno de los llamados como heredero o como legatario. Como bien expresivamente se ha dicho ya "no se grava

en sí mismo el caudal hereditario”¹. Al tiempo, también interesa la relación existente entre causante y causahabiente así como los diversos “modos” de adquirir, es decir, supuestos en los que la adquisición no se produce en cierto modo de forma directa, aunque a veces así sea tributariamente considerado: supuestos de sustitución o de reserva.

Entre los motivos que sin duda indujeron al legislador a esclarecer la regla del art. 5.1.a. está el del cálculo del caudal relicto por aplicación de los arts. 27 y 28 del TR y de otra parte, directamente relacionada con aquél, la fórmula del art. 31 abona asimismo la plausibilidad de la solución adoptada.

En definitiva, si atendiendo al elemento subjetivo del hecho imponible la solución correcta hubiera sido la de la residencia o domicilio del contribuyente, es decir, causahabientes o legatarios, atendiendo a la facilidad en la gestión y a las propias reglas de determinación de los parámetros fundamentales: base imponible, proporcionalidad de las participaciones, cargas y deudas deducibles, etc., parece razonable haber atendido a la residencia (*sic* domicilio tributario) del causante, en la lectura de que esta referencia centralizará cada una de las operaciones de cara a la fijación del rendimiento. De ahí que, aunque pueda parecer contradictorio en una lectura apresurada, nos parezca lógica y correcta la solución adoptada: prescindir del dato personal del sujeto pasivo aun encontrándonos ante un impuesto personal y subjetivo.

Como ya se advirtió participan de la naturaleza de “adquisiciones *mortis causa*” aquéllas que se produzcan en virtud de seguros de vida. Si la adquisición se produjera como consecuencia de un seguro sobre la vida de una tercera persona, parece, a tenor de ciertos autores, que habría que asimilarla preferiblemente a un supuesto de donación².

En esta sede puede tener interés la cuestión, supuesto que el punto de conexión se hará en este caso atendiendo al domicilio del donatario (art. 5.1.c.).

Asimismo conviene referirse al *gravamen complementario* que se encuentra consagrado en los arts. 32 y 63.1 TR. A tenor del art. 5.2 de la Ley de Cesión les serán de aplicación criterios idénticos a los establecidos en el número uno del art. 5.

Con carácter de subrogado del Impuesto sobre Sucesiones, el Impuesto sobre Bienes de las Personas Jurídicas, pretende someter a gravamen aquellos bienes que por estar en el patrimonio de una entidad no son susceptibles de transmisión *mortis causa*.

1. PEREZ ROYO, F., en el capítulo 8 de la obra colectiva *Curso de Derecho Tributario*, Madrid, MARCIAL PONS, 1984, pág. 417.

2. PEREZ ROYO, F., op. cit., pág. 438.

A tenor del art. 5.1.b. de la Ley de cesión corresponderá a la Comunidad Andaluza el rendimiento cuando la sociedad tenga en este territorio su domicilio fiscal³.

En definitiva, con este telegráfico muestreo de las cuestiones esenciales que presenta el Impuesto sólo hemos querido mostrar la peculiaridad esencial del Impuesto General sobre las Sucesiones: en ciertos supuestos, precisamente en los fundamentales, el elemento determinante de la cesión —la residencia habitual del causante en el territorio de la Comunidad— es un dato ajeno a la estructura, dinámica y función del Impuesto. Lo que no significa, según quedó apuntado, una ausencia de lógica, fundada ésta en las razones ya glosadas que nos excusamos en reiterar.

4.2.2. Los puntos de conexión

Supuestas las consideraciones que acabamos de realizar pocas son las cuestiones problemáticas que presenta el art. 5 de la Ley de Cesión.

Ateniéndonos además a los diversos objetos subsumidos bajo el título genérico Impuesto General sobre las Sucesiones, el art. 5 se refiere a:

1. Adquisiciones *mortis causa* (art. 5.1.a.).
2. Bienes de las Personas Jurídicas (art. 5.1.b.).
3. Las donaciones (art. 5.1.c.):
 - 3.1. Las de bienes inmuebles.
 - 3.2. Las de los demás bienes y derechos.
4. El gravamen complementario sobre adquisiciones lucrativas (art. 5.2).

En el supuesto del gravamen complementario, dado que es referible a todas las adquisiciones lucrativas (*ex* arts. 32 y 63.1 TR) le serán de aplicación los puntos de conexión atendiendo a idénticos criterios que los establecidos para el gravamen que complementa.

En relación con los demás criterios la Ley ha introducido uno especialísimo: el de la residencia (*sic* domicilio tributario) del causante en los supuestos de adquisiciones *mortis causa*. Ya sabemos el ámbito de ese concepto (*vid.* el epígrafe anterior). Cabe ahora sólo reiterar la peculiaridad de la norma haciendo

3. Acerca de los problemas que este concepto puede generar ya nos pronunciamos al estudiar el punto de conexión en el Impuesto sobre Transmisiones, *vid.* epígrafe 3.3.

girar el punto de conexión en torno a una persona ajena a la relación tributaria; es más, una persona ya inexistente: el causante. No obstante lo extravagante que la norma puede parecer así presentada, la solución, a nuestro modo de ver, es acertada y cumple funciones de simplificación del procedimiento, agilización y más eficaz gestión del Impuesto. La relación que este Impuesto guarda con el de Patrimonio abona incluso esta solución no obstante el dato ya criticado de la no delegación de las competencias de gestión de este Impuesto.

Acerca del concepto de residencia habitual aquí acogido y que viene, a su vez, delimitado por el art. 9 de la Ley de Cesión, ya nos hemos pronunciado y al epígrafe 2.3.1 nos remitimos.

Asímismo un criterio personalista acoge la norma para la atribución del rendimiento en los supuestos del gravamen sobre los bienes de las Personas Jurídicas: su domicilio fiscal (art. 10 de la Ley de Cesión), que ya tuvimos ocasión de comentar.

Siguiendo similar criterio al adoptado para las transmisiones onerosas, en caso de donaciones —de todo tipo de donaciones, según se advirtió— la norma atiende al objeto de la misma.

Si este es un bien inmueble, el Impuesto corresponderá a la Comunidad en cuyo territorio radique el bien; es decir, se atiende a un principio de territorialidad.

Para los demás bienes y derechos, el criterio, siguiendo idéntica pauta a la de las transmisiones onerosas, es el de la residencia del adquirente, en este caso, la del donatario.

Nótese que, tanto en el supuesto de los bienes de las Personas Jurídicas cuanto en el de las donaciones, cuando se acude al criterio personalista se hace atendiendo al domicilio del contribuyente: la sociedad, el donatario, lo que es la pauta de la Ley de Cesión y significaba la excepción en el supuesto de las adquisiciones *mortis causa*.

Algunas cuestiones, si bien que marginales, podrían presentar las donaciones por causa de muerte, los supuestos de donaciones que entran de lleno en las presunciones a que se refieren los arts. 26 y 27 TR y otros supuestos de seguros sobre la vida de un tercero en los que la norma genérica de la residencia del causante, o bien la duda en la aplicación de los criterios contenidos en los párrafos a) o c) del art. 5.1 podrían generar cuestiones de no fácil solución.

4.2.3. Delegación de la competencia residual del Estado

Como ya vimos en anteriores supuestos, el juego de los puntos de conexión provoca una competencia residual, esencialmente en relación con los criterios personalistas. Mas no siempre; según se ha advertido en diversas ocasiones a lo largo de estas páginas, la no competencia de una Comunidad no supone *necesariamente* la del Estado.

De ahí que el ámbito de los supuestos a los que se refiere el art. 20 de la Ley de Cesión sea menos amplio. En nuestra opinión quedará reducido a aquellos supuestos de ámbitos territoriales en los que la sola residencia o domicilio no es requisito suficiente —Navarra— o aquéllos que no tienen establecidos genéricamente este sistema de financiación —Ceuta y Melilla— o no se han acogido a él por el momento —Baleares⁴—.

En relación con nuestra Comunidad podrán producirse situaciones de competencia estatal en supuestos marginales: cuando el causante sea un no residente en España pero tenga bienes en Andalucía o, en supuestos de donaciones de bienes muebles o derechos a donatarios no residentes, cuando la operación se produzca en territorio de la Comunidad: en estos casos el rendimiento del Impuesto corresponde al Estado aunque éste delega en la Comunidad Autónoma la competencia para su recaudación. Recaudación, quede claro, que integrará la Hacienda estatal, no la de la Comunidad.

4.3. ALCANCE DE LA CESION

Como ya vimos cuando tratamos este mismo epígrafe en relación con el Impuesto sobre Transmisiones, ambos supuestos suponen el paradigma o grado más completo de figuras cedidas. Esta similitud nos exime de una reiteración de los problemas que hemos tratado bajo este mismo epígrafe genérico en el Capítulo anterior.

No obstante, una detenida lectura tanto de la Ley de Cesión cuanto del Decreto de Transferencia a la Comunidad Andaluza nos ha proporcionado un vistoso tema de discusión sobre el que ya avanzamos nuestra opinión en relación con el Impuesto sobre Transmisiones.

Ahora la cuestión es aún más sencilla de resolver: nos referimos a la reserva de competencia que se contempla en el Anexo I del Decreto de Transferencia, concretamente en el apartado C.2.A.c. acerca de los expedientes para la concesión de exenciones subjetivas en el Impuesto General sobre Sucesiones. La

4. Vid. la nota 7 del capítulo 2.

Ley de Cesión no ha previsto esta reserva para el Estado en el art. 13.2 que era el lugar adecuado. Y ahora, además carece del relativo apoyo que podría pretenderse, negado desde luego por nosotros, en el art. 13.2.b. de la Ley de Cesión.

Desde nuestro punto de vista, aquí rige con carácter residual, y ante el silencio de la Ley, el principio general consagrado en el párrafo f) del art. 13.1 lo que supone la ilegalidad del comentado pasaje del Decreto de Transferencia.

Para terminar este Capítulo sobre el Impuesto General sobre Sucesiones, sólo resta advertir la existencia de un específico deber de colaboración entre la Administración estatal y la Autónoma (*ex art. 19.2.b.*) con la finalidad de determinar la cuantía total de las porciones hereditarias y legados prestándose, en la forma que reglamentariamente se determine los auxilios que se interesen a los efectos de sus respectivos cometidos y los datos y antecedentes que se reclamen.

Función específica esta última, a que están asimismo llamadas las oficinas ejecutivas de colaboración, coordinación y enlace acerca de cuya importancia para el desarrollo correcto de las funciones tributarias estatales y autónomas, siempre habrá que insistir.

CAPITULO 5

EL IMPUESTO DE LUJO

CAPITULO 5
EL IMPUESTO DE LUJO

5.1. EL SOPORTE NORMATIVO DE LA CESION DEL IMPUESTO DE LUJO .	127
5.2. DELIMITACION DE LOS HECHOS IMPONIBLES OBJETO DE CESION	136
5.2.1. La cesión transitoria del Impuesto de Lujo	136
5.2.2. La futura cesión del IVA en su fase minorista	139
5.2.3. La referencia a los impuestos sobre consumos específicos	144
5.3. REGIMEN JURIDICO DE LA CESION DEL IMPUESTO DE LUJO	145
5.3.1. Normativa aplicable	145
5.3.2. Puntos de conexión en el Impuesto de Lujo	148
5.3.2.1. La residencia habitual	149
5.3.2.2. El lugar de la venta	153
5.3.3. Alcance de la cesión	154

5.1. EL SOPORTE NORMATIVO DE LA CESIÓN DEL IMPUESTO DE LUJO

En páginas anteriores se ha afirmado la necesidad de que sea precisamente el Estatuto de Autonomía la norma que asuma la cesión de un tributo, sin perjuicio de que, posteriormente, el contenido y el alcance de ésta sean regulados por una ley que recoja el acuerdo de la Comunidad Autónoma con el Gobierno. Como se recordará, se indicaba asimismo que, a falta de norma estatutaria, la cesión habría de operarse no por ley ordinaria, sino por ley orgánica; ley orgánica que no podría ser la LOFCA —cuyo ámbito competencial está delimitado taxativamente por el art. 157.3 CE—, sino una norma de tal rango dictada específicamente con el objeto de producir aquella cesión, sobre la base de entender que nos hallaríamos, en tal supuesto, ante el ejercicio de la delegación de facultades de titularidad estatal permitida por el art. 150.2 CE.

Es útil traer aquí a colación estas conclusiones para analizar la problemática especial que muestra desde el punto de vista de su fundamentación estatutaria —y, en última instancia constitucional— la cesión del IL (más correctamente, la cesión parcial del IL) a la Comunidad Autónoma Andaluza.

Un simple examen superficial del texto del EA permite apreciar, de entrada, que los hechos imponibles del IL a que se refiere la Ley 30/1983, de cesión de tributos a las CC.AA., no encajan en la letra del art. 57.1 de aquél. En efecto, en materia de Impuestos indirectos, el precepto estatutario mencionado prevé la cesión no del IL, sino de “la imposición general sobre las ventas en su fase minorista” y de “los impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, salvo los recaudados mediante monopolios fiscales”. Puede afirmarse, por tanto, que respecto del IL, la norma de cesión no parece ser el Estatuto, al menos en una primera aproximación al tema. Paradójicamente, sin embargo, el citado art. 57 EA es expresamente asumido por el artículo único de la Ley 32/1983, reguladora de cesión de tributos a Andalucía: “el alcance y condiciones de la cesión de tributos a la Comunidad Autónoma de Andalucía, a los que se refieren los artículos 57 y 60 de su Estatuto de Autonomía, son los establecidos en la Ley General Reguladora de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas”. Desde un punto de vista estrictamente formal, el precepto que se acaba de transcribir es indudablemente respetuoso del esquema teórico de la cesión: actuada ésta por el Estatuto, su alcance y condiciones se remitirían a una ley posterior (sin entrar aquí en la cuestión, ya dilucidada en otro lugar, de si esta ley habría de ser orgánica). Lo que sucede es que la ley reguladora del “alcance y condiciones” de la cesión de los tributos asumidos como tales por el EA no hace, a su vez, otra cosa que remitirse a otra

ley —la ley general de cesión— que, por su parte, constituye una clara extralimitación sobre lo que teóricamente habría debido ser su contenido material: en otros términos, la Ley 30/1983 no se limita a regular el “alcance y condiciones” de la cesión de las distintas figuras tributarias —en lo que habría sido complementaria de la norma de cesión *stricto sensu*, es decir, de la norma estatutaria—, sino que, previamente, ha ido más allá, al determinar en su artículo primero cuáles son los tributos concretos cuyo rendimiento “se cede a las CC.AA.”, lo que implica una evidente suplantación de los singulares Estatutos de Autonomía como norma de cesión, al margen de las previsiones constitucionales.

Cabría argumentar, desde una perspectiva general, que la Ley 30/1983 se ha limitado a recoger los mismos tributos mencionados por la LOFCA en su art. 11 y en su DT Tercera. Pero ello no modificaría, sino más bien ratificaría, las conclusiones precedentes.

En primer término, la Ley General de Cesión contiene algo más que una mera reproducción del elenco de figuras tributarias recogidas en la LOFCA: puede comprobarse cómo, por ejemplo, la Ley General de Cesión concreta la cesión parcial, sólo respecto de determinados hechos imponible, del Impuesto de Trasmisiones Patrimoniales, lo cual estaba, ciertamente, previsto de manera genérica por el art. 10.3 LOFCA. Pero, en sentido contrario, la Ley 30/1983 rebasa el contenido de la LOFCA —lo que no está en modo alguno permitido por ésta en su art. 10.3— cuando concede la cesión del Impuesto de Lujo por tenencia y disfrute de embarcaciones y aeronaves. Como se expone más adelante, la DT Tercera LOFCA se refiere al “Impuesto de Lujo que se recauda en destino”, lo que, por mucha generosidad que se quiera dar a la interpretación, nunca permitiría englobar un hecho imponible como el antes mencionado, que no es un supuesto de adquisición, sino de disfrute continuado. Al menos en este caso, por lo tanto, la Ley 30/1983 está fuera del cobijo hipotético que pudiera atribuirse a la LOFCA como instancia legitimadora de la cesión.

Pero, en segundo lugar, aún dando por sentado que la Ley General de Cesión se hubiese limitado a una simple reiteración de las normas de la LOFCA, subsistiría la objeción, ya reiterada a lo largo de estas páginas, de que ésta no puede tampoco sustituir a los Estatutos como norma de cesión. Más aun, la propia LOFCA es perfectamente consciente de que esa materia le está vedada, como se deduce con toda claridad de los términos literales con que se expresa en los preceptos que dedica a la cesión de tributos. Así, según su art. 10.2 “*se entenderá efectuada la cesión cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del Estatuto correspondiente...*”. Y el art. 11 no enumera los tributos que se ceden a las CC.AA., sino los tributos que “*pueden ser cedidos*”, fórmula que vuelve a emplear la DT Tercera. Es más que dudoso, como

ya ha quedado expuesto precedentemente, que la LOFCA pueda imponer limitaciones a los Estatutos en este orden de cosas; mas lo que importa en este momento para nuestra argumentación es que, en todo caso, habrían de ser los Estatutos los que operasen por mandato expreso la cesión, aunque se moviesen dentro del terreno acotado en abstracto por la LOFCA. Esta, pues, no se presenta formalmente —ni podía hacerlo legítimamente— como una “*norma de cesión*” sino como una simple “*norma de previsión de cesión*”, respetuosa en ésto de la esfera de competencias propias de los Estatutos.

Desgraciadamente, no puede decirse otro tanto de la llamada Ley General de Cesión, al menos en cuanto su art. 1 la configura como una auténtica norma de cesión. La cuestión no revestiría excesiva transcendencia si el contenido material del art. 1 citado coincidiese con la norma estatutaria de cesión: si así fuera, la Ley General de Cesión, sería en este punto, simplemente redundante, aunque pudiese ser criticada desde el punto de vista del rigor técnico-jurídico y de la coherencia constitucional¹. Pero el problema no puede despacharse sin más cuando, como hemos hecho ver, se cede conjuntamente por las Leyes 30/1983 y 32/1983 a una Comunidad Autónoma, a Andalucía en concreto, una figura no mencionada por su Estatuto de Autonomía como tributo cedido.

Resalta a simple vista que la divergencia entre el texto estatutario (art. 57 EA) y la Ley General de Cesión se limita precisamente al campo de los impuestos indirectos, y más en concreto de la imposición sobre el consumo. Tal divergencia sólo puede ser entendida si se la sitúa dentro del proceso de conformación de los textos positivos vigentes en la materia, que, desde la promulgación inicial del Estatuto de Cataluña hasta su coronación por la Ley 30/1983 y las sucesivas Leyes 32 a 43/1983, ha venido desarrollándose por pasos no siempre guiados por el hilo conductor de la coherencia constitucional y de la lógica jurídica.

El hecho de que el Estatuto Catalán (aprobado por LO 4/1979) se promulgara antes de que las Cortes hubiesen aprobado la Ley Orgánica prevista por el art. 157.3 CE representaba ya, *de facto*, un pie forzado para el legislador, al menos en términos políticos, en materia financiera. Hasta tal punto que en la discusión parlamentaria de la LOFCA una de las cuestiones más discutidas fue precisamente la de su engarce con los Estatutos preexistentes (esencialmente,

1. El TC ha criticado, como una “técnica legislativa incorrecta”, la de “incluir en disposiciones la transcripción de preceptos de la Constitución o de Leyes cuando la competencia para dictarlas no corresponde al autor de la disposición, porque ello introduce un factor de inseguridad en el Ordenamiento y de posible confusión acerca de la vigente en cada momento, al poder quedar afectadas las disposiciones en caso de cambio de la Ley y al poderse introducir aparentes modificaciones inadvertidas cuando la transcripción no es absolutamente literal o se saca de su contexto lo transcrito” (STC 38/1982, de 22 de junio, fundamento jurídico 6).

el Catalán, toda vez que, en materia financiera, el otro Estatuto aprobado con anterioridad, el Vasco, sigue como es sabido el esquema de los conciertos, alternativo respecto del sistema financiero común a las demás CC.AA. no forales), cuestión resuelta más o menos salomónicamente con la ambigua fórmula de la “interpretación armónica” consagrada en su DF.

En la materia que nos ocupa, el Estatuto Catalán (DA Sexta) establecía la cesión a la Generalidad de los “Impuestos sobre el Lujo que se recauden en destino”. El Proyecto de LOFCA remitido al Congreso de los Diputados sustituía estos términos referidos a figuras tributarias concretas, existentes en nuestro derecho positivo, por otros nuevos, que, por el contrario, no son sino expresiones propias del léxico hacendístico no identificables inmediata y unívocamente en un determinado sistema tributario positivo (“imposición general sobre las ventas en su fase minorista” e “impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, salvo los recaudados mediante monopolios fiscales”)². La discusión parlamentaria del Proyecto incorporó al mismo una DT (la Tercera) que complementaba el catálogo de figuras susceptibles de cesión, contenido en el art. 11 del Proyecto, añadiendo el texto del Estatuto Catalán, con nuevas precisiones que permitían trazar un cuadro bastante perfilado de la imposición sobre el consumo susceptible de cesión: en efecto, interpretando sistemáticamente la DT Tercera y el art. 11.1 LOFCA parecen distinguirse dos fases, relacionadas con la andadura del proceso de reforma tributaria iniciada en 1977:

- Transitoriamente, hasta la introducción del IVA en nuestro país, es susceptible de cesión el IL recaudado en destino.
- Una vez incorporado el IVA a nuestro sistema tributario —a partir de 1.º de enero de 1986—, ello comportará la supresión del IL. Al margen de los problemas que esto pueda plantear en el conjunto del sistema de la financiación de las CC.AA., la LOFCA prevé en esta fase la posibilidad de cesión de la imposición sobre el consumo en los dos niveles y momentos indicados.

No parece dudoso el carácter uniformador de la LOFCA en relación con el régimen financiero “común” de las CC.AA., extendido tal vez, *de facto*, incluso extramuros de su campo de competencias específicas. Tal vez por ello resulte más sorprendente que, en la materia que nos ocupa, los Estatutos posteriores a la LOFCA hayan asumido sus previsiones de manera tan desigual: y así,

2. Vid. MARTINEZ LAFUENTE, A., *La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Madrid, CIVITAS, 1983, págs. 87 y ss. y 91 y ss.

mientras la mayoría de ellos establecen la cesión distinguiendo las dos fases marcadas por la LOFCA (es decir, reproducen, más o menos literalmente, su art. 11.1 y su DT Tercera)³ otros, entre los que se cuenta el andaluz, se han limitado a actuar la cesión de la imposición sobre el consumo en la segunda fase (una vez implantado el IVA), es decir, no han hecho otra cosa que recibir la fórmula del art. 11.1 LOFCA, con un inexplicable olvido de su DT Tercera⁴. Ciertamente no puede imaginarse que la LOFCA constituye en esta materia una limitación material de los Estatutos, interpuesta entre estos y la Constitución. Por el contrario, es inobjetable desde el punto de vista teórico que cada Estatuto de Autonomía podía incluir dentro de sus tributos cedidos todos o solamente algunos de aquellos cuya cesión estaba prevista por la LOFCA. Ahora bien, tampoco puede caber duda de que si un Estatuto decide no asumir la cesión de un determiando tributo, ninguna otra norma puede “concedérselo” posteriormente, salvo una Ley Orgánica de delegación amparada por el art. 150.2 CE. Ley de delegación cuya necesidad sería patente para rellenar el vacío estatutario y evitar las distorsiones y la complejidad que conllevarían la cesión de determinados tributos sólo a algunas, en lugar de a todas las CC.AA. Más, como se ha indicado con reiteración, la realidad ha sido muy otra: el establecimiento de un sistema uniforme de tributos cedidos, basado en la LOFCA, para todas las CC.AA. con independencia de sus normas estatutarias, se ha operado por ley ordinaria, lo que pone francamente en entredicho el sustento constitucional de la cesión del IL a la Comunidad Autónoma de Andalucía —amén de otras indicadas en otro lugar—. Este Impuesto no es mencionado como tal, por el art. 57.1 EA. Ni tampoco puede ser incluido dentro de las expresiones allí contenidas al referirse a la imposición sobre el consumo:

— Es evidente que el IL no puede ser considerado como una forma de “la imposición general sobre las ventas”. En el momento de aprobarse el EA, el impuesto general sobre las ventas es el IGTE (que, como es sabido, excluye precisamente las “ventas en su fase minorista”: lo cual confirma que el art. 57.1 EA es, en este punto, una norma *pro futuro*), de inminente sustitución por el IVA (a partir de 1.º de enero de 1986).

3. Son los Estatutos de las siguientes CC.AA.: Asturias (DA y DT 9.^a), Cantabria (DA y DT 11.^a), Rioja (DA 1.^a y DT 12.^a), Murcia (DA 1.^a y DA 7.^a), Aragón (DA 2.^a y DT 10.^a), Castilla-La Mancha (DA 1.^a y DT 7.^a), Extremadura (DA 1.^a y DT 8.^a), Baleares (DA 3.^a y DT 6.^a), Madrid (DA 1.^a y DT 7.^a) y Castilla-León (DA 1.^a y DT 9.^a).

4. Se trata de los Estatutos de la Comunidad Valenciana (art. 52) y de Canarias (DA 2.^a), además del Andaluz. Por su parte, los Estatutos de Cataluña (DA 6.^a) y Galicia (DA 1.^a) mencionan únicamente la imposición sobre el lujo que se recaude en destino, sin alusión alguna a la imposición sobre ventas en la fase minorista.

— Por otra parte, tampoco cabe englobar al IL dentro de “los impuestos sobre consumos específicos”. En realidad, tanto en este caso como en el anterior debe criticarse la asunción mecánica del texto de la LOFCA por parte del EA. Lo que en aquélla podía ser una virtud, al referirse a “materias tributarias” en lugar de a tributos concretos, para dejar abierto a los futuros Estatutos el campo de las figuras cedidas según cual fuese su denominación dentro del sistema tributario, era en el texto estatutario una flaqueza, toda vez que era precisamente ese texto el llamado a operar *in actu*, la cesión de figuras tributarias concretas pertenecientes al sistema tributario estatal. De ahí que el Estatuto no hubiera debido referirse a “la imposición sobre las ventas” (?) ni a “los impuestos sobre consumos específicos” (?). Dentro de su inconcreción, esta última expresión se hace corresponder normalmente con las también llamadas accisas, que, en nuestro derecho positivo vienen denominándose como “Impuestos Especiales”; ello parece confirmado en el texto del art. 57.1 por la referencia a la recaudación mediante monopolios fiscales, propia de determinados hechos impositivos encuadrados dentro de los citados “Impuestos Especiales”. La expresión estatutaria, por tanto, tampoco permite amparar la cesión del IL.

Podría argumentarse, no obstante, que la cobertura constitucional de la cesión del IL a Andalucía por las Leyes 30 y 32/1983 se hallaría en el art. 56.2 EA, que, al enumerar los recursos de la Hacienda Andaluza, se refiere no sólo a los tributos cedidos expresamente detallados en el art. 57, sino, además, a “todos aquellos cuya cesión sea aprobada por las Cortes Generales”. Las Leyes 30 y 32/1983, por tanto, enlazarían directamente con la previsora fórmula del precepto estatutario, que, de tal modo, proyectaría su habilitación mediamente sobre la cesión del IL.

El planteamiento de esta cuestión nos remite a otra, de obligada formulación con carácter previo a cualquier pronunciamiento de fondo. ¿Cómo se compagina el inciso transcrito del art. 56.2 EA con el precepto del art. 57.2 del mismo texto estatutario? ¿Se trata de una simple reduplicación o son dos cuestiones diferentes? A nuestro juicio, ambas normas regulan supuestos diferentes y son merecedoras de una valoración igualmente diversa.

El art. 57.2 EA no representa, formalmente al menos, una ruptura clara de la exigencia constitucional —reiterada expresamente por la LOFCA— de la actuación estatutaria de la cesión. Al contrario, reconociendo y sometiendo a tal exigencia, lo que intenta es arbitrar un mecanismo de modificación de la norma (estatutaria) de cesión al margen del rígido y riguroso mecanismo de modificación del Estatuto como tal, regulado en sus arts. 74 y 75, que, en nuestra hipótesis, requeriría aprobación del Parlamento Andalúz por mayoría de 3/5, aprobación posterior por Ley Orgánica de las Cortes Generales y, por último, ratificación de los andaluces mediante referéndum. Es dudosa, desde

luego, la fórmula de modificación parcial y específica, plasmada en el art. 57.2. Pero, en cualquier caso, es claro que si tal fórmula llegara a ponerse en práctica, lo que resultaría sería una nueva redacción de la norma estatutaria de cesión (incluso si su constitucionalidad fuese seriamente cuestionable), aunque hubiese variado su contenido en cuanto a la identificación de las figuras cedidas en concreto; la cesión continuaría radicada en el Estatuto. ¿Cabe configurar la Ley 32/1983 como una norma de modificación del art. 57.1 EA, emanada de acuerdo con las previsiones del apartado dos del mismo precepto? Si así fuera, se desvanecería cualquier objeción contra la cesión del IL, que habría quedado incorporado a la letra del Estatuto por las Leyes 32 y 30/1983. En nuestra opinión, no es posible una respuesta afirmativa. La Ley 32/1983 no puede ser concebida como una Ley de modificación del contenido del art. 57 EA, ni por su propio contenido material, ni por su elaboración, ni por su naturaleza.

— En cuanto a su contenido, ninguno de sus mandatos jurídicos, expresados en su artículo único y sus Disposiciones Transitoria y Final, se refiere en absoluto a que la finalidad de la Ley sea la modificación del art. 57 EA. Y es evidente que, de haber existido, tal alteración habría de haber sido expresamente formulada por la Ley modificadora. Más aún, se podría incluso pensar que la Ley 32/1983 está implícitamente dejando fuera de su ámbito al IL. En efecto, su artículo único se limita a hacer suya la Ley General de Cesión en cuanto al “alcance y condiciones de la cesión de tributos a la Comunidad Autónoma de Andalucía, a los que se refieren los arts. 57 y 60 de su Estatuto de Autonomía”. Es decir, la Ley 32/1983 invoca expresamente el ámbito estatutario de la cesión, que, como sabemos, no abarca al IL; y, respecto de los tributos cedidos por el Estatuto, no hace sino determinar el alcance y las condiciones de la cesión, sin aludir, pues, para nada a la extensión objetiva de ésta.

— Por otra parte, la ley de modificación prevista por el art. 57.2 muestra unas características peculiares en lo que hace al proceso de su elaboración: éste debe partir de un “acuerdo del Gobierno con la Comunidad Autónoma, que será tramitado por el Gobierno como Proyecto de Ley”. No es éste el lugar para estudiar la naturaleza de estas leyes cuasi paccionadas previstas en los Estatutos de Autonomía para diversas materias. A los efectos de nuestro discurso nos parece suficiente poner de manifiesto la inexistencia de ese acuerdo *ad hoc* exigido por el art. 57.2 EA, subrayada por el texto de la propia Ley 32/1983: su preámbulo cita como precedente el acuerdo de la Comisión Mixta paritaria Estado-Comunidad Autónoma de Andalucía adoptado “a los efectos de lo prevenido en el número tres de artículo cincuenta y siete del Estatuto de Autonomía de Andalucía”. No hay duda alguna, pues, que tampoco desde este punto de vista estamos ante una ley de modificación amparada por el art. 57.2 EA, capaz de legitimar por ende la cesión del IL.

— Queda, por último, la cuestión del rango o, mejor, de la naturaleza de la ley de modificación: ¿debe tratarse de una ley orgánica o basta una ley ordinaria? A diferencia de otros Estatutos⁵, el andaluz habla simplemente de “Proyecto de Ley”, sin más precisiones. Ello no obstante, nuestra opinión es que la Ley modificadora debe ser necesariamente orgánica. No se puede perder de vista que el objeto de tal ley no sería otro que el de dotar de una nueva redacción a una norma estatutaria, la contenida en el art. 57 en su actual formulación, aprobada por ley orgánica. Insistiendo nuevamente en lo discutible del mecanismo de modificación estatutaria parcial montado por el art. 57.2, parece excesivo que la sustitución de una pieza del cuerpo normativo de una ley orgánica pudiese ser llevada a cabo por ley ordinaria. Si así fuera, el Estatuto tendría normas aprobadas por ley ordinaria y normas aprobadas por ley orgánica, híbrido necesariamente rechazable ante la categórica afirmación del art. 81 CE: “Son leyes orgánicas... las que aprueben los Estatutos de Autonomía...” Norma constitucional de la que se extrae un corolario obligado todos los Estatutos de Autonomía vigentes: la modificación del Estatuto, sean cuales sean los diferentes requisitos exigidos en cuanto a su iniciativa o a la mayoría requerida en los Parlamentos Autonómicos, ha de plasmarse siempre en Ley orgánica (sin perjuicio de que determinados Estatutos, como el andaluz, exijan además el refrendo de la misma por el respectivo cuerpo electoral). Es decir, aún aceptando dialécticamente que el art. 57.2 pudiera soslayar los obstáculos que impone el art. 74 en cuanto a la génesis y culminación de la reforma estatutaria, en el orden material, lo que no podría hacer en ningún caso —y de hecho no hace expresamente— es eliminar el carácter de orgánica que debe revestir la ley de modificación⁶.

Recuperemos ahora el hilo del discurso iniciado páginas atrás acerca de la presunta legitimación de la cesión del IL por el inciso final del art. 56.2 EA (“... todos aquellos cuya cesión sea aprobada por las Cortes Generales”), que, precisamente es objeto de invocación en el Preámbulo de la Ley 32/1983. La norma pretende cerrar el círculo de la cesión, complementando al art. 57: éste enuncia una serie de figuras cedidas en concreto, *en lugar de* las cuales (todas o algunas) la ley de modificación del Estatuto puede colocar otras; *además de* ellas, el art. 56 añade las que en el futuro pueden ceder las Cortes. Pero, como

se ve, esa cláusula de cierre es, paradójicamente, una fórmula abierta e indeterminada, enteramente subordinada a la decisión soberana de una instancia por completo ajena a la Comunidad Autónoma, en cuanto que prevé una cesión unilateral por parte de las Cortes, de la que ni siquiera la iniciativa tiene por qué corresponder a la Comunidad Autónoma.

La tesis que recorre una y otra vez estas páginas es que la competencia de la cesión pertenece exclusivamente al Estatuto de Autonomía. A este respecto, la LOFCA desarrolla ajustadamente la Constitución al establecer en su art. 10.2 que “se entenderá efectuada la cesión cuando haya tenido lugar en virtud de *precepto expreso* del Estatuto correspondiente”. Desde este punto de vista, el art. 56.2 EA no es propiamente una norma de cesión *stricto sensu*, sino que lo que produce es una ampliación, a nuestro juicio inconstitucional, del diseño de la cesión: según el precepto citado, ésta abarcaría tanto, de presente, los tributos enunciados por el art. 57, cuanto también, de futuro, los tributos indeterminados que fuesen objeto de cesión por las Cortes. Es decir, el propio Estatuto haría dejación de su competencia en favor de la ley de Cortes, que recibiría de él su habilitación para operar la cesión, y no de la norma constitucional. Y esto es justamente lo que viciaría de inconstitucionalidad al art. 56.2 EA, pues la distribución de las competencias corresponde en primer término a la Constitución, de tal suerte que cuando son atribuidas a un Estatuto, éste puede asumirlas o no (o, en ciertos casos, debe necesariamente asumirlas), pero lo que no es aceptable es que se produzca la asunción y además se delegue o se amplie la competencia al margen del mandato constitucional. Las cortes no pueden ser habilitadas por un Estatuto de Autonomía para entrar a regular materias que la Constitución atribuye, inderogablemente, al propio Estatuto.

La lectura del art. 56.2 solamente podría ser respetuosa del texto constitucional si una interpretación forzada y benevolente de sus términos literales llevase a concluir que la norma está contemplando el supuesto de delegación por ley orgánica previsto en el art. 150.2 CE. Pero, en todo caso, esta idea, quizá excesivamente generosa, permitiría salvar la constitucionalidad del precepto estatutario, mas no de la ley ordinaria de cesión (la Ley 32/1983) que pretende en vano invocarlo, en relación con aquellos tributos que, como el Impuesto que nos ocupa, no figuran como expresamente cedidos en el texto del Estatuto Andaluz⁷.

5. Exigen expresamente “ley ordinaria” los Estatutos de Asturias (DA 2), Rioja (DA 1.ª.2), Murcia (DA 1.ª.4) y Extremadura (DA 1.ª.2).

6. MARTINEZ LAFUENTE, A., parece aceptar sin obstáculos la posibilidad de las modificaciones estatutarias analizadas en el texto, incluso por ley ordinaria (op. cit., pág. 41). Lo mismo, explícitamente LINARES MARTIN DE ROSALES, J. y RODRIGUEZ CATIVIELA, E.J., para quienes, en todo caso la modificación del Estatuto no puede implicar la cesión de nuevos impuestos (op. cit. págs. 85 y 86).

7. LUEIRO parece concebir las leyes de cesión como leyes de desarrollo de la LOFCA, lo que implicaría otorgar a ésta, en cuanto Ley orgánica, un carácter de ley de bases precisada de ulterior desarrollo normativo. Lo que, a nuestro juicio, es una desfiguración esencial de la naturaleza constitucional de las leyes orgánicas, cuya especificidad está presidida únicamente por el principio de competencia, tal como lo especifica en cada caso la Constitución. Por otra parte, LUEIRO añade: “...no sólo la Ley ordinaria 41/1981 se ajusta a lo dispuesto en el art. 11.1 de la LOFCA de forma casi literal, sino que ésta posibilita otras

5.2. DELIMITACION DE LOS HECHOS IMPONIBLES OBJETO DE CESION

5.2.1. La cesión transitoria del Impuesto de Lujo

Como ha quedado indicado anteriormente, la cesión de este impuesto está condicionada temporalmente a la supresión del mismo, una vez entre en vigor el IVA, culminando con ello la reforma de la imposición indirecta. También se ha analizado detenidamente la especial problemática derivada de la falta de mención de tal impuesto por el EA, de tal forma que la cesión de aquél a Andalucía descansa sobre la base insuficientemente fundada de la DT Tercera LOFCA y de las Leyes 30 y 32/1983. Es el momento de añadir nuevas precisiones a lo ya expuesto hasta ahora.

En la citada DT Tercera LOFCA, la posible cesión del IL quedaba circunscrita sólo a los supuestos de recaudación en destino, siguiendo la fórmula ya plasmada en la DA Sexta del Estatuto Catalán. La Ley 41/1981, reguladora de la cesión de tributos a Cataluña, al especificar los hechos imponible del IL a los que de modo genérico habría hecho referencia el Estatuto Catalán, introducía, junto a los supuestos de *adquisiciones* de determinados bienes, a los de “*tenencia y disfrute* de embarcaciones y aeronaves”. Todos estos hechos imponible pasarían, prácticamente con las mismas palabras, a la Ley General de Cesión. Ha de añadirse que en ningún momento del iter parlamentario de estas dos últimas leyes se hizo alusión alguna a la injustificada inclusión del supuesto de tenencia y disfrute en el bloque de hechos imponible cedidos. Sin

leyes ordinarias de cesión, aunque los conceptos tributarios se modifiquen dentro del sistema tributario, siempre que las materias tributarias se mantengan dentro de los márgenes previstos. El art. 150.2 de la Constitución queda sobradamente cumplido con esta previsión orgánica” (“La cesión...”, *vid.* pág. 365). El último inciso de la cita parece sugerir el entronque de la LOFCA con el art. 150.2 CE; sin embargo no hay duda de que la previsión de una ley orgánica en materia de financiación autonómica ha sido objeto de formulación específica por el art. 157.3 CE. El art. 150.2 lo que permite, a nuestro juicio, dada la amplitud y generosidad de sus términos, es ampliar el campo de los tributos cedidos a las CC.AA. más allá de los asumidos como tales por sus respectivos Estatutos, que son (y no la LOFCA) la norma competente para decidir la cesión; pero para ello el art. 150.2 exige ley orgánica. En el mismo sentido aquí propugnado puede verse el detenido análisis de LINARES MARTIN DE ROSALES, J., *Régimen financiero de las CC.AA. españolas*, Zaragoza, Diputación General de Aragón, 1981, págs. 147 y ss., en especial pág. 150, cuyas conclusiones son reafirmadas categóricamente por LINARES MARTIN DE ROSALES, J. y RODRIGUEZ CATIVIELA, E.J. “La ulterior cesión de tributos que no se hubiera realizado en virtud de Estatuto aunque no implica una modificación del mismo (por ampliación de facultades —como señalan las disposiciones adicionales que reservan y/o regulan las cesiones iniciales en los distintos Estatutos), aún es posible. Pero estas cesiones “ex-novo” de figuras no “reservadas estatutariamente” en su momento, están necesitadas de otra Ley Orgánica para que opere dicha cesión (artículo 150.2 CE). Sin que pueda concebirse que tal Ley Orgánica sea la propia LOFCA por su carácter meramente enunciativo y potestativo en esta materia.

embargo, parece indubitable que, incluso en aquellos casos en que los Estatutos han previsto la cesión del “Impuesto de Lujo que se recaude en destino”⁸, es de todo punto improcedente entender, como hacen las leyes de cesión vigentes, que estos términos comprenden también la tenencia y disfrute de aeronaves o embarcaciones regulada por el art. 30 TRIL. Para llegar a esta conclusión basta tener en cuenta lo que dispone el art. 10 TRIL:

“Con carácter general se devenga el Impuesto y nace la obligación de contribuir: a) En las *adquisiciones*, en el momento de efectuarse la venta en origen, en destino o por el sistema mixto de origen-destino, según se determina en cada caso por la Ley (...). b) En la tenencia y disfrute, el Impuesto se devengará el uno de enero de cada año”.

Es decir, la “recaudación en destino” a que se refiere la LOFCA (y los Estatutos que emplean la misma fórmula) nos remite necesariamente a una de las modalidades de IL reguladas por el TR (adquisiciones de determinados productos), y no también a la otra (tenencia y disfrute de ciertos bienes)⁹. La distinción entre ambas es perfectamente nítida en la misma estructura formal del TR y resulta subrayada asimismo en sede teórica: el impuesto por adquisiciones es un impuesto instantáneo, en tanto que cuando grava la tenencia es periódico. En realidad, sólo la primera modalidad es genuinamente una forma de imposición sobre el consumo; el impuesto por tenencia y disfrute podría ser, más bien, asimilable a una figura real de imposición patrimonial, como insinúa MARTIN QUERALT¹⁰. No puede, pues, dejar de sorprender la unanimidad con que el legislador ha procedido a la cesión de esta modalidad del IL, incluso con reiteración, disculpable acaso por el ya subrayado condicionamiento político que representaba la previa existencia de una Ley de Cesión a Cataluña a la hora de abordar una Ley de Cesión general. Lo que no se puede dejar de indicar es la relativamente escasa utilidad de este olvido del diseño constitucional de la cesión, al menos en la actual fase transitoria de la financiación de las CC.AA. Recuérdese que la recaudación obtenida por el conjunto de los tributos cedidos no es más que uno de los sumandos a tener en cuenta para financiar el coste efectivo de los servicios asumidos por la Comunidad, siendo el otro la participación de ésta en los ingresos presupuestarios del Estado por los impuestos no cedidos. Es decir, ambos canales de financiación se

8. Son los de Cataluña y Galicia, además de los enumerados más arriba en nota 3.

9. Véanse en el mismo sentido MARTINEZ LAFUENTE, A. *op. cit.*, págs. 90 y 91, que recoge, además, la construcción de ALBIÑANA sobre las diversas modalidades de devengo del Impuesto de Lujo.

10. *Curso de Derecho Tributario*, FERREIRO, J.J., y otros autores, Madrid, MARCIAL PONS, 1984, págs. 576 y 577.

comportan como una especie de vasos comunicantes, de tal guisa que si el monto de los tributos cedidos fuese inferior se elevaría automáticamente la participación en ingresos presupuestarios, para garantizar la cobertura financiera de los servicios transferidos a la Comunidad.

Al margen de estas consideraciones, es hora de precisar cuáles sean, en concreto, los hechos imponibles cedidos, correspondientes a adquisiciones (además del ya indicado de tenencia y disfrute de embarcaciones y aeronaves). El art. 1 de la Ley 30/1983 —a la que, como hemos venido diciendo, se remite la Ley 32/1983, de cesión a Andalucía— dispone lo que sigue:

“Con el alcance y condiciones establecidas en la ley se cede a las Comunidades Autónomas el rendimiento en su territorio de los siguientes tributos: (...). d) Impuesto sobre el Lujo, únicamente en cuanto a los siguientes hechos imponibles:

Uno. Adquisición en régimen general de los artículos que se citan a continuación:

- Vehículos de tracción mecánica (artículo dieciséis del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre el Lujo).
- Aviones de turismo y embarcaciones de recreo, así como sus accesorios y piezas de recambio, incluso motores auxiliares (artículo dieciocho del citado Texto Refundido).
- Joyería, platería y relojería (apartados a) y c) del artículo veinte del citado Texto Refundido).
- Antigüedades (artículo veintiuno del Texto Refundido).
- Esculturas, pinturas y grabados originales en el supuesto comprendido dentro del apartado c) del artículo veintitrés del Texto Refundido del Impuesto sobre el Lujo.
- Artículos de fumador (apartado a) del artículo veintiocho del citado Texto Refundido).

Dos. Tenencia y disfrute de embarcaciones y aeronaves (artículo treinta del repetido Texto Refundido)”.

Indiquemos, por último, que las adquisiciones pueden ser tanto interiores como importaciones.

5.2.2. La futura cesión del IVA en su fase minorista

La inminente implantación del IVA conllevará la derogación del IL, prevista en la DF 2.^a, b. de la Ley del IVA. Ello implicará obviamente la extinción de la cesión de aquél, como indica el art. 1.2 de la Ley 30/1983. El precedente inmediato de esta norma lo constituye el art. 1.2 de la Ley de cesión a Cataluña, de la que es reproducción literal¹¹. El precepto es en cierto modo, prescindible, toda vez que la cesión, como es sabido, no afecta en absoluto a la potestad normativa, que sigue residiendo en el Estado. En consecuencia, las Cortes pueden tanto modificar la regulación de un tributo cedido como suprimirlo, con lo que, en este último caso, la cesión quedaría *eo ipso* extinguida.

Los dos preceptos citados, por ello, no son portadores en realidad de una eficacia jurídica innovadora. Es más importante lo que callan que lo que expresan. Pues, en efecto, aceptada la desaparición automática de la cesión, por derogación del impuesto cedido, lo que podría plantearse son las consecuencias de la extinción para la Comunidad afectada; y es justamente esa cuestión la que está ausente de las dos Leyes de cesión citadas¹², y del texto estatutario andaluz. Este, no obstante, contiene un precepto de gran genericidad, cuya amplitud permitiría acaso pensar en su posible aplicación a la cuestión planteada: el art. 59 EA establece:

“Si de una reforma o modificación del sistema tributario estatal resultase una variación sensible de aquellos ingresos de la Comunidad Andaluza que dependen de los tributos estatales, el Estado deberá adoptar, de acuerdo con la Comunidad Autónoma, las medidas de compensación oportunas”.

11. El precepto apareció por vez primera, referido a los tributos cedidos, en general, en el Estatuto Catalán (DA 6.^a 1), para convertirse en una cláusula de estilo en los sucesivos. El EA lo recoge en su art. 57.1.

12. Al texto del Proyecto de Ley de cesión de tributos a Cataluña se presentó una enmienda del Grupo Parlamentario Comunista, que proponía la adición de un párrafo al art. 1.2, del siguiente tenor: “El Estado se obliga, en su caso, a ceder, en sustitución de los suprimidos o modificados, otros tributos de rendimiento, cuando menos, equivalente, de entre los comprendidos o que en lo sucesivo puedan incluirse en la enumeración del art. 11.1 de la LOFCA”. La enmienda no prosperó en el trámite parlamentario de la ley. El debate puede consultarse en *Cesión de tributos a Cataluña*, Madrid, Ministerio de Hacienda, 1983. En la misma línea se presentaba la enmienda del Grupo Parlamentario Popular al Proyecto de Ley General de Cesión: “la eventual supresión o modificación de alguno de los impuestos antes señalados implicará en su caso y respectivamente la extinción o la modificación de la cesión en los términos resultantes. Dicha extinción o modificación deberá ir acompañada de la creación simultánea de otro concepto que se ceda automáticamente y que sea susceptible de generar rendimientos equivalentes o del empleo de otros medios que garanticen el equilibrio financiero de las CC.AA.”. La enmienda fue, igualmente rechazada, con una argumentación válida en lo esencial sólo para el período transitorio. Puede consultarse el debate en *Ley de Cesión de Tributos a las CC.AA.*, Madrid, Ministerio de Hacienda, 1984.

En teoría, podría pensarse que la reforma de la imposición indirecta estatal (en concreto, la introducción del IVA) no tendría por qué acarrear para Andalucía una “variación sensible” (en menos, se entiende) de la financiación vinculada a los tributos del Estado (participación en ingresos impositivos y rendimiento de los tributos cedidos), pues el Estatuto (art. 57.1) ha previsto la cesión del rendimiento del IVA en su fase de gravamen sobre las ventas al por menor. La cesión del IL, por tanto, sería sustituida por la del IVA sobre las ventas en fase minorista, sin que ello hubiese de representar en principio una disminución de ingresos, toda vez que la aplicación de tipos impositivos eventualmente más bajos (al menos, el tipo general y el reducido del IVA, y, con las salvedades que siguen más abajo, con más claridad en relación con el Recargo de equivalencia) quedaría normalmente compensada de sobras por la mayor amplitud y generalización de los nuevos hechos impositivos cedidos.

Pero, no obstante, pueden plantearse problemas de diversa índole. En primer lugar, por los desajustes de tiempo que, previsiblemente, van a producirse. La efectiva implantación del IVA a partir del 1.º de enero de 1986 implica, sí, con certidumbre, que desde tal fecha habrá quedado sin efecto la cesión del IL, por la desaparición de éste del sistema tributario estatal, pero no hay en absoluto la misma certeza de que para el mismo momento esté también vigente la Ley especial de cesión del IVA a que antes se ha hecho referencia. Más bien todo lo contrario, si se considera que, al menos hasta el momento en que se redacta el presente trabajo, no existe todavía ni siquiera Proyecto de Ley presentado al Consejo de Ministros. Téngase en cuenta, a mayor abundamiento, que la Ley del IVA deja un ancho campo al futuro Reglamento del mismo, imprescindible para dejar perfilada la disciplina jurídica del impuesto. Parece, pues, que la promulgación de la norma reglamentaria, es también, un requisito razonablemente previo al mero planteamiento de la cesión del impuesto.

Ha de señalarse, por otra parte, como han subrayado LINARES MARTIN DE ROSALES, J. y RODRIGUEZ CATIVIELA, E.J.¹³, que una primera dificultad viene constituida por la delimitación objetiva del IVA susceptible de cesión, dada la defectuosa técnica y la equivocidad terminológica con que

aparecen redactadas, de un lado la LOFCA y el EA —que hablan de “imposición general sobre ventas en su fase minorista” (arts. 11.1 y 57.1, respectivamente)— y, de otro, la Ley de Cesión a Cataluña y la Ley General de Cesión, que, al referirse al “Impuesto sobre el Valor Añadido en su fase de gravamen sobre las ventas al por menor” (DA Segunda de ambas leyes), parecen estar acotando un ámbito mucho más restringido, a más de dotar de unas concretas referencias de derecho positivo a la formulación del todo imprecisa del EA y de la LOFCA. Entendemos por ello que habría de estarse a la Ley de Cesión —sin entrar en la tantas veces analizada cuestión de su carácter de ley ordinaria— en cuanto a la identificación de los hechos impositivos del IVA susceptibles de ser objeto de cesión.

De todos modos, parece como si la vigente Ley —y, ya antes de ella, el Proyecto de 1985 del que ha derivado— no hubiese tenido muy en cuenta las previsiones de las leyes de cesión, en particular si se considera la regulación que se ha hecho de los regímenes especiales del comercio minorista, notablemente innovadora con respecto a los dos anteriores Proyectos de IVA, en cuyo contexto hubo de situarse necesariamente el legislador de la cesión de tributos. De acuerdo con la Ley del IVA, los comerciantes minoristas estarán sometidos al IVA en alguna de estas tres modalidades:

- Régimen especial del Recargo de equivalencia, reservado obligatoriamente para los minoristas, personas físicas cuya actividad se desarrolle en los sectores económicos que se determine reglamentariamente (art. 64.1).
- Régimen especial de determinación proporcional de la base imponible, por el que podrán optar todos los minoristas excluidos del anterior, salvo que resulten, a su vez, excluidos de éste reglamentariamente (art. 63 apartado 1 y 4).
- Régimen general, de aplicación residual para todos los sujetos excluidos, *ope legis* o por no ejercer su opción, de los dos regímenes especiales.

De estas tres alternativas, la primera de ellas resulta caracterizada en particular porque los sujetos pasivos no están obligados “a especificar los tipos impositivos que corresponda ni a separar la cuota repercutida en las facturas” en la gran mayoría de los casos, —sólo cuando sus clientes sean sujetos pasivos del IVA— (art. 62.5) ni “a efectuar la liquidación ni el pago del Impuesto a la Hacienda Pública” (art. 54.3); salvo en supuestos excepcionales. Son los proveedores de los minoristas los obligados a la liquidación y pago del Recargo

13. *Op. cit.*, págs. 88-90 y 348. El valioso estudio monográfico de los citados autores constituye un análisis exhaustivo de los problemas de la cesión del IVA a las CC.AA. de régimen común y su incardinamiento en los regímenes de las Comunidades Forales. Lamentablemente, la obra no resulta actualmente todo lo provechosa que el esfuerzo y el rigor de sus autores merece, como consecuencia de las profundas innovaciones que en particular respecto a la disciplina del comercio minorista ha introducido la vigente Ley del IVA —reproduciendo prácticamente el Proyecto de 1985 (BOCG, Congreso de los Diputados, Serie A, Núm. 147-I, de 25 de Abril)— en relación con el segundo Proyecto de Ley del IVA, de 1981 (BOCG, Congreso de los Diputados, Serie A, Núm. 208-I, de 14 de septiembre), que es el que ha sido objeto de minucioso y atento análisis en el libro a que nos referimos (en el que puede también consultarse el Proyecto de 1981, págs. 409 y ss).

con carácter general (art. 65), si bien con el deber de repercutirlo sobre aquéllos (arts. 64 y 65). Todo esto dibuja para los minoristas sometidos al Régimen especial del Recargo de equivalencia una disciplina jurídica ciertamente peculiar, pues sus ventas al consumidor final, como tales, no producen el devengo del IVA (ni tampoco el del Recargo: éste se devenga por las ventas del proveedor al minorista), ni siquiera son, en rigor, el presupuesto de hecho de una traslación jurídica de la cuota. En otros términos, no puede decirse que este Régimen implique en realidad la sujeción al IVA de las *ventas* al por menor (excepto en casos singulares); más bien, lo que establece es una especial sumisión de los minoristas en razón de sus *compras* a proveedores a través del mecanismo de la repercusión que a éstos impone la Ley. Este planteamiento adquiere toda su relevancia en cuanto se advierta que el Régimen del Recargo aparece claramente en la Ley como el aplicable a la gran mayoría de comerciantes minoristas, con lo que, en términos estrictos, la cesión del IVA sobre venta en fase minorista quedaría circunscrita a supuestos reducidos. Conclusión ésta que, con todo, debe formularse con reservas, a falta de concreción reglamentaria de la extensión de este régimen y del de determinación proporcional de bases.

Cabría, con todo, imaginar, forzosamente desde luego, que la cesión podría referirse al Recargo de equivalencia en sí, con apoyo en el hecho de que el minorista repercutirá económicamente el Recargo hacia el consumidor final. Aunque no por ello se obviarían serios problemas de gestión que habrían de ser resueltos por la Ley de cesión (pasando por alto lo discutible de la premisa de partida, es decir, el considerar como gravada *jurídicamente* la venta final en la que se hubiese englobado el Recargo repercutido sobre el minorista). En todos los casos en que los proveedores tuviesen su domicilio fiscal fuera de Andalucía la regulación de los aspectos procedimentales de la gestión puede ser particularmente compleja por la necesidad de desglosar IVA y Recargo devengados por el proveedor en las liquidaciones de cada período impositivo, teniendo en cuenta que aquél no sería un impuesto cedido y, en consecuencia, las competencias de gestión seguirían permaneciendo en la Administración Central; mientras que en relación con el Recargo dichas competencias deberían corresponder a la Administración Autonómica a la que perteneciera no el proveedor, sino el minorista repercutido por éste.

Parece, por las razones expuestas, que la Ley de Cesión del IVA, no va a soldarse, sin solución de continuidad; con la actual cesión del IL. Y en esa hipotética situación de vacío transitorio es donde adquiriría una especial virtualidad el art. 59 del texto estatutario andaluz.

La cuestión presenta aún otro ángulo de interés. El problema a que estamos aludiendo coincide temporalmente con la finalización del período transitorio de financiación de la Comunidad Autónoma Andaluza (31 de diciembre de

1985, como ya se indicó al comienzo de este trabajo), con lo que, en principio, entraría en juego el mecanismo de determinación de un nuevo porcentaje de participación en los ingresos impositivos del Estado regulado en el art. 58 EA. Si se tiene en cuenta que en esta fase definitiva la participación en ingresos del Estado (tanto por impuestos cedidos cuanto por porcentaje) no busca la simple cobertura del coste de los servicios transferidos, al introducirse en la determinación del porcentaje elementos redistributivos en actuación del principio de solidaridad, parece que los eventuales déficits de financiación por el retraso de la cesión del IVA podrían y deberían quedar colmados precisamente en la determinación de dicho porcentaje; porcentaje que podría ser revisado tan pronto se materializara la indicada cesión, según lo previsto por el art. 58.2 b. EA y por el art. 13.3.b. LOFCA.

Una última observación. Según la Ley General de Cesión, la cesión del IVA se regulará mediante "*Ley especial*", calificativo éste que no aparece en el art. 57 EA. En teoría general del derecho la expresión "*Ley especial*" se contrapone a "*Ley general*": desde este punto de vista la futura Ley de cesión del IVA sería especial en la medida que estaría desgajada, por su contenido específico de la "*Ley general*" de cesión del resto de los tributos. Así vista la cuestión, la expresión de la Ley General de Cesión sería esencialmente irrelevante.

Pero, a nuestro juicio, existe otra dimensión del problema, puesta de relieve por la discordancia textual entre la Ley General citada y la Ley de cesión a Cataluña: la DA Segunda de ésta determina que la "*Ley especial*" de cesión del IVA será "*tramitada por el mismo procedimiento que la presente*", procedimiento que venía ya marcado en la DA Sexta del Estatuto Catalán, cuyo contenido han asumido generalizadamente todos los demás y, en particular, el andaluz en su art. 57.3: y que no es otro que el de la tramitación como proyecto de Ley del acuerdo alcanzado en las Comisiones Mixtas Estado-Comunidad Autónoma acerca del alcance y condiciones de la cesión. A nuestro juicio, pues, la futura cesión del IVA deberá seguir los mismos cauces político-procedimentales que el proceso bifásico de cesión operado hasta el momento: una Ley "*común*" de cesión (sin entrar aquí de nuevo en las consideraciones ya expuestas sobre la naturaleza de la Ley cesión) y singulares leyes específicas de cesión para cada Comunidad Autónoma, precedida del acuerdo de las correspondientes Comisiones Mixtas, para respetar, al menos formalmente, las disposiciones de los respectivos Estatutos¹⁴.

14. Cfr. LINARES MARTIN DE ROSALES, J. y RODRIGUEZ CATIVIELA, E.J., *op. cit.*, págs. 82-83 y, especialmente, pág., 347.

5.2.3. La referencia a los Impuestos sobre consumos específicos

Como ya quedó dicho, ha de entenderse que por tales impuestos el Estatuto y la LOFCA están queriendo aludir a los impuestos especiales, regulados básicamente en la actualidad por la Ley 39/1979, de 30 de noviembre y su Reglamento, aprobado por el R.D. 2.554/1980, de 4 de noviembre. La teórica cesión de estos impuestos, excluye, de entrada, a los recaudados mediante monopolios fiscales, es decir, al Impuesto sobre el Petróleo y el Impuesto sobre las Labores del Tabaco, como subraya FERREIRO¹⁵. Respecto de las otras figuras reguladas por el TR (Impuesto sobre Alcoholes Etilícos y Bebidas Alcohólicas, Exacción reguladora de precios de los alcoholes no vínicos, Impuesto sobre las bebidas refrescantes e Impuesto sobre el uso del teléfono) hay que excluir igualmente las dos citadas en último lugar, llamadas a quedar derogadas por la aprobación de la Ley del IVA (DF 2.^a, epígrafes c) y o) del Proyecto de Ley). Y en todo caso, compartimos la opinión de MARTINEZ LAFUENTE en el sentido de que la normativa analizada “no es más que una previsión de futuro, ante la inexistencia actual de tales Impuestos”, es decir, en los Impuestos especiales “no se da actualmente el fenómeno de localizar el tributo en fase minorista”¹⁶. Esta contemplación cautelar del futuro es tal vez la que puede explicar la redacción más bien enigmática hoy por hoy de la DA 2.^a 2 de la Ley General de Cesión (que reproduce a su vez un precepto idéntico de la Ley de cesión a Cataluña): ambas normas remiten a una futura ley de cesión del IVA sobre las ventas al por menor “u otros impuestos sobre la venta en la misma fase, cuando se establezcan dichas figuras impositivas”. Si bien es muy claro el contenido de este texto en cuanto al IVA, no se alcanza a comprender muy bien cuáles puede ser esos otros “Impuestos sobre la venta” de que se habla. Si se considera normalmente que EL IVA se erige como un verdadero Impuesto general sobre las ventas, junto al cual sólo pueden coexistir, por diversas razones históricas y técnicas¹⁷, precisamente formas de imposición sobre consumos específicos. La expresión de las Leyes de cesión citadas puede, por ello, estar pensando en una hipotética nueva regulación de los Impuestos Especiales que gravasen la venta al por menor; pero ello no parece probable pues, como indica FERREIRO, “una de las principales razones para el mantenimiento de los Impuestos Especiales como Impuestos autónomos, separados, dentro de la Imposición indirecta, es la posibilidad de su recaudación a través de un reducido número de personas cuya actividad puede ser controlada con relativa facilidad a través de una intervención administrativa que

15. *Curso de Derecho Tributario*, cit., pág. 646.

16. MARTINEZ LAFUENTE, A., *op. cit.*, pág. 92.

17. *Vid.* FERREIRO; *Curso de Derecho Tributario*, cit. pág. 610.

sería imposible extender, con fines fiscales, a la totalidad de las empresas del país”¹⁸.

5.4. REGIMEN JURIDICO DE LA CESION DEL IMPUESTO DE LUJO

5.4.1. Normativa aplicable

El IL está regulado básicamente por TR, aprobado por el Real Decreto Legislativo 875/1981, de 27 de marzo (BOE de 19 de mayo) mediante el cual, en uso de la delegación conferida por la DF Primera de la Ley 47/1980, de 1 de octubre, de medidas económico-fiscales complementarias de la elevación del precio de los productos petrolíferos (BOE de 13 de octubre), se recogían las modificaciones introducidas por la Ley 6/1979, de 25 de septiembre, de régimen transitorio de la imposición indirecta (BOE de 28 de septiembre), en el antiguo TR de 1986.

EL TR de 1981 ha sufrido modificaciones o derogaciones parciales (BOE de 30 de junio) por obra del R.D.L. 15/1981, de 18 de septiembre (BOE de 1 de octubre), y la Ley 5/1983, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, y la Ley 41/1981, de 28 de octubre, de cesión de tributos a Cataluña (BOE de 12 de noviembre). Hay que tener presentes, además, las modificaciones contenidas en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, de las que, en la actualidad están en vigor las siguientes, relativas a los hechos imposables cedidos:

- Art. 33 de la Ley 9/1983, de 13 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 1983, (BOE de 14 de julio) prorrogado sucesivamente para 1984 y por la Ley 50/1984, de 30 de diciembre (BOE de 31 de diciembre), de Presupuestos Generales del Estado para 1985 (art. 65.1). Se establece la exención de las adquisiciones previstas en el art. 23.A.c. TRIL (pinturas, esculturas y grabados originales, en determinadas circunstancias), siempre que sus autores sean artistas españoles vivos en el momento de la transmisión.
- Art. 65.2 de la citada Ley de Presupuestos para 1985, en virtud del cual están exentas las transmisiones de vehículos de motor usados, siempre que con anterioridad se hubiese pagado el Impuesto.

18. El texto lo recoge MARTINEZ LAFUENTE, A., *op. cit.*, pág. 92.

- Los apartados 4 y 5 del mismo art. 65 de la Ley 50/1984, establecen tipos impositivos sensiblemente más bajos que los del TR en relación con las adquisiciones de antigüedades y de esculturas, pinturas y grabados no exentas.

En cuanto a las normas reglamentarias, se hallan sumamente dispersas como consecuencia de la inexistencia de un Reglamento General del Impuesto que desarrolle el TR. La DF Tercera de éste dispone que, mientras no se publique tal Reglamento —lo que puede fácilmente asegurarse que no va a suceder, dada la próxima derogación del Impuesto—, seguirán en vigor en lo que no se opongan al TR, los Decretos de 6 de junio de 1947 (Reglamento A) (BOE de 13 de septiembre), 7 de marzo de 1958 y 26 de julio de 1946 (Reglamento B), con sus disposiciones complementarias y modificativas posteriores. Mas, como ha subrayado MARTIN QUERALT, “debe entenderse que sólo mantiene su vigencia el primero..., pues el de 7 de marzo de 1958 contenía las tarifas del Impuesto, hoy derogadas, mientras que el de 26 de julio de 1946 regulaba la denominada Patente Nacional, actualmente inexistente”¹⁹.

Teniendo en cuenta que el Reglamento A fue ya modificado por la Orden de 31 de julio de 1958 (BOE de 23 de agosto), han de mencionarse las siguientes normas reglamentarias relativas a aspectos generales del Impuesto:

- R.D. 332/1982, de 15 de enero (BOE 26 de febrero), por el que se modifican los arts. 49, 51 y 52 del Reglamento, referentes a la devolución del Impuesto por exportación.
- R.D. 1.318/1984, de 9 de mayo (BOE de 12 de julio), por el que se deroga el R.D. 593/1981, de 6 de marzo, por el que se estableció un régimen opcional de declaración y liquidación de cuotas desgravatorias por exportaciones realizadas. Como consecuencia, “el proceso desgravatorio se efectuará de acuerdo con lo dispuesto en el R.D. 1.255/1970, de 16 de abril (BOE 5 de mayo)” por el que se regula la desgravación fiscal a la exportación (art. único del citado R.D. 1.318/1984). Pero, a su vez, el mencionado Decreto regulador de la desgravación fiscal a la exportación dispone en su art. 1.3 que “la devolución del IL con motivo de la exportación se regirá por las normas propias de dicho tributo sobre el particular”.
- R.D. 338/1985, de 15 de marzo (BOE de 18 de marzo), sobre normas de gestión tributaria, recaudatoria y contable.

- Orden de 21 de marzo de 1985 (BOE de 23 de marzo), que, en desarrollo de la norma anterior ha aprobado, entre otros, los nuevos Modelos de “declaración-documento de ingreso” del Impuesto.

En materia de exenciones (especialmente en relación con las adquisiciones de vehículos de motor) hay que citar:

- Orden de 20 de junio de 1960 sobre exención temporal por adquisición de vehículos (BOE de 30 de junio).
- Orden de 9 de marzo de 1962 (adquisiciones de vehículos por diplomáticos) (BOE de 24 de abril).
- Orden de 9 de abril de 1968, sobre aplicación de exenciones (BOE de 15 de abril).
- Orden de 15 de febrero de 1972 (vehículos de uso industrial, comercial o agrícola) (BOE de 29 de febrero).
- Decreto 1.545/1974, de 31 de mayo (BOE de 7 de junio), desarrollado por Orden de 27 de enero de 1981 (BOE de 4 de febrero), sobre atribución de competencias para acordar exenciones.
- Circular de la Dirección General de Tributos 2/1982, de 21 de abril (BOMH de 19/1982), por la que se determina el alcance del art. 16.3.1.

Por lo que hace a los hechos imponible cedidos, en particular, si contemplamos las adquisiciones de *vehículos de motor* se ha de traer de nuevo a colación el antes reseñado D. 332/1982, del 15 de enero, que da nueva redacción al art. 9 del Reglamento. Son de añadir las siguientes disposiciones, además de las indicadas al aludir a las exenciones:

- Orden de 1 de marzo de 1982 (BOE de 18 de marzo) sobre autoliquidación del IL que grava las adquisiciones de vehículos con motor mecánico para circular por carretera y aprobación de los Modelos correspondientes.
- Orden de 26 de marzo de 1982 (BOE de 31 de marzo) sobre autoliquidación de los Impuestos sobre el Lujo y Transmisiones Patrimoniales en las adquisiciones de vehículos ya matriculados y en la aprobación de Modelos.

19. *Curso de Derecho Tributario*, cit., pág. 575.

- Orden de 26 de abril de 1982 (BOE, 14 de mayo) que aclara y complementa la anterior. Durante el año 1985, no obstante, ambas han carecido de virtualidad, como consecuencia de la exención de las adquisiciones a que se refieren, establecida por la antes mencionada Ley de Presupuestos para 1985.

Respecto de los artículos de *joyería, platería y relojería* deben citarse las normas siguientes:

- Orden de 27 de abril de 1962 (BOE de 25 de mayo) dictando normas para la aplicación de la Ley 83/1961, de 23 de diciembre (BOE de 28 de diciembre).
- Orden de 24 de marzo de 1980 (BOE de 2 de abril), por la que se determinan y aclaran diversos preceptos del TRIL.
- Orden de 25 de septiembre de 1980 (BOE de 26 de septiembre), por la que se interpreta el alcance del art. 22.a.a. del TRIL.

Por último, en relación con los supuestos de *tenencia y disfrute*, mencionaremos la Instrucción de la Dirección General de Inspección de Tributos de 2 de abril de 1976 (BOMH, 15/1976), sobre comprobación de la potencia fiscal de las embarcaciones de recreo sujetas al Impuesto.

5.3.2. Puntos de conexión en el IL

Con una desaliñada redacción —cuyo más expresivo ejemplo es la evidente errata, no corregida, “objetos pasivos”— el art. 7 de la Ley 30/1983 utiliza dos distintos puntos de conexión:

- La “residencia habitual” determina la cesión del tributo en las adquisiciones de vehículos, aviones de turismo y embarcaciones de recreo, en las importaciones y en los supuestos de tenencia y disfrute de embarcaciones y aeronaves. En los tres supuestos el tributo se cede a la Comunidad Autónoma en la que tenga el sujeto pasivo su residencia habitual.

- En las restantes adquisiciones, se atiende al lugar en que se ha producido la venta o, en su caso, la puesta a disposición del producto desde un establecimiento permanente del vendedor. El Impuesto corresponderá a la Comunidad Autónoma en cuyo territorio haya tenido lugar la venta o haya el vendedor entregado la cosa vendida por mediación de un establecimiento permanente radicado en otra Comunidad Autónoma diferente de aquélla en que la venta se hubiese celebrado.

5.3.2.1. La residencia habitual

A los efectos del art. 7 que comentamos el concepto de residencia habitual está contenido en el art. 9 de la misma Ley, claramente inspirado en el art. 6 de la LIRPF y, tal vez, de modo más inmediato en el art. 7 de la Ley del Concierto Vasco. A diferencia de ésta, la Ley 30/1983 no ubica el concepto en la regulación de los puntos de conexión de un tributo determinado, sino que, más correctamente, lo autonomiza como un concepto general, predicable de las personas físicas, válido para todos los impuestos en que la propia Ley se sirva de él como punto de conexión. Sorprende más, por eso, que no se haya asumido completamente la normativa del IRPF, y que se haya prescindido de las reglas de determinación de la residencia de la unidad familiar, dejando así un vacío injustificable. Aunque en el contexto de la Ley 30/1983, ese vacío sea particularmente importante en relación con el IRPF, tiene también relevancia —aunque mucho menor, desde luego— en lo que hace al IL por importación de vehículos. El art. 16.B.8 TRIL establece la exención, “limitada a un vehículo por familia”, de la importación de vehículos por extranjeros o españoles residentes en el extranjero o en Canarias, Ceuta y Melilla, exigiendo, entre otros requisitos, que los sujetos justifiquen “que se proponen residir en España con carácter de habitualidad”. A estos efectos, pues, también habría sido útil tener un punto de referencia que permitiese interpretar cuándo se entendía cumplido el requisito de la residencia en España, dando por supuesto que la Ley está pensando en la residencia no del importador, sino de la familia. Aunque ésta no se definía en la Ley del Impuesto, entendemos que, supletoriamente, será de aplicación a los efectos dichos, el art. 6.3. LIRPF:

“Se considerará que la unidad familiar es residente en territorio español siempre que en él resida cualquiera de los cónyuges o el padre o la madre o, en su defecto, todos los miembros de la unidad familiar”.

Mucho más cargada de consecuencias resulta la nítida conexión que establece el art. 9 de la Ley de Cesión entre “residencia habitual” y personas físicas. Ciertamente la Ley ha pretendido distinguir tajantemente los puntos de conexión “personales” de las personas físicas (residencia habitual: art. 9) y de las personas jurídicas (domicilio fiscal: art. 10). Y así, en los tributos en que elige como punto de conexión la condición “cuasi personal” de los sujetos pasivos, la Ley suele distinguir según que éste sea persona física o persona jurídica, especificando el correspondiente punto de conexión (Véanse por ejemplo los arts. 5.1.b; 6.2; 6.3; 6.4 y 6.6). Pero la sistemática de la Ley es sumamente defectuosa. Hay ocasiones en que, en relación con las personas jurídicas, el domicilio social sustituye al domicilio fiscal (art. 6.5; igualmente, art. 30.5 de la Ley del Conciergo). Pero en otras, sobre todo, no tienen presente que el realizador del hecho imponible puede ser tanto una persona física como una persona jurídica. En estos casos, dada la rígida separación de puntos de conexión para unas y otras, la Ley debería haberlos mencionados, ambos, explícitamente; y sin embargo, no siempre es así. Por ejemplo, el art. 5.c. en relación con el Impuesto sobre Donaciones de bienes muebles y derechos señala la residencia habitual del donatario, sin parar mientes en que éste puede ser también una persona jurídica.

Lo mismo sucede en relación con el IL. Cuando el art. 7 maneja como punto de contacto la residencia habitual es siempre en relación con hechos imponibles (adquisiciones interiores, importaciones, tenencia y disfrute) susceptibles de ser realizadas tanto por personas físicas como jurídicas (*vid.* la definición de sujetos pasivos en el art. 4 TRIL); pero el art. 9 deja muy claro que la residencia habitual se refiere sólo a las personas físicas.

Esa laguna no habría tenido porqué producirse. El art. 7 habría debido mencionar expresamente el punto de conexión cuando el sujeto pasivo fuera una persona jurídica. O, mejor aún, dada la sistemática de la Ley, el art. 9 podría haber reproducido la regla del art. 64 de la LIRPF, que contempla la condición de “residente” de las personas jurídicas, pero, evidentemente, con un significado que tiene que ser distinto que el de permanencia física en un territorio, propio de las personas naturales.

Nótese que la probable inadvertencia del legislador al redactar el art. 7 ha roto ese esquema predominante ya indicado, en virtud del cual el punto de contacto de las personas jurídicas, cuando, se las menciona expresamente, es el domicilio fiscal. Al no ser aplicable a las personas jurídicas el concepto de residencia del art. 9 de la Ley de Cesión, la laguna ha de ser colmada, como se acaba de indicar, acudiendo a la aplicación supletoria del art. 6.4. IRPF,

que, a su vez, nos reenvía a la normativa del IS y en concreto los arts. 9 LIS y 16.1 RIS consideran como entidades residentes en España “las que cumplan cualquiera de los requisitos siguientes:

- a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.
- b) Que tengan su domicilio social en territorio español.
- c) Que tengan la sede de dirección efectiva en territorio español”.

Para su aplicación al caso que nos ocupa, esta regla —mucho más amplia que la consideración del domicilio fiscal— habría de considerarse como es obvio adaptada al ámbito territorial de la Comunidad Autónoma, en relación con los requisitos b) y c). El requisito a) será exigible en sus propios términos, como consecuencia de la unicidad de la legislación mercantil dentro de España, al ser ésta una materia de competencia exclusiva del Estado (Vid. art. 149.1.6.^a CE).

Tal como se concibe por la Ley la residencia habitual, en cuanto concepto aplicable sólo a las personas físicas, y a la vista de su empleo como punto de contacto, resalta con más claridad su consideración como una manifestación del principio personal, como un elemento de conformación del status del sujeto; y ello, aunque paradójicamente, la condición de residente no está asentada sobre dato jurídico alguno, ni expresa tampoco una vinculación jurídica del residente con el territorio, puesto que se exige sólo la permanencia en éste.

Pero, así entendida, la residencia puede ser adecuada en relación con los impuestos personales, que toman en consideración la renta global o el patrimonio neto como realidades inescindibles de su titular.

En los impuestos reales o sobre el tráfico de bienes es mucho más razonable, en cambio, acudir al principio territorial (*lex rei sitae, lex loci actus*) o incluso, si se quiere permanecer en el dominio del principio personal, adoptar manifestaciones del mismo en que se introduzcan más penetrantemente las vinculaciones con el territorio. La Ley 30/1983 podría haber adoptado el mismo criterio de residencia, pero definiéndolo autónomamente, sin incurrir en servilismo respecto de la LIRPF —inútilmente, por otro lado, dada la muy diversa función que el concepto asume a efecto de dicho tributo—, caracterizándolo como un concepto jurídico indeterminado, como ocurre en el art. 45.1 LGT (“el domicilio, a los efectos tributarios será: a) para las personas naturales, el de su *residencia habitual*”, es decir, el *domicilio* en que *residen habitualmente*), o mejor, *de lege ferenda*, asumiendo el concepto de residencia administrativa presente en los arts. 15 y 16 de la Ley de Bases de Régimen Local (Ley 7/1985,

de 2 de abril, BOE de 3 de abril). De acuerdo con el citado texto, la condición de residente se adquiere en el momento de realizar la inscripción en el Padrón. Estableciéndose, para el caso de habitar en varios municipios, la obligación de inscribirse en aquél en que habitara durante más tiempo al año. La regulación reseñada, impide la existencia de varias residencias habituales, dado que para poder obtener el alta en el Padrón de un Municipio será necesario presentar el certificado de baja en el Padrón del Municipio en el que se residió anteriormente. Así entendida, superada la actual concepción del art. 9 de la Ley 30/1983, la residencia acentuaría su funcionalidad al definirse mucho más nítidamente como un componente del estatuto personal de los sujetos —al identificar su *status* jurídico-administrativo— y al ceñirse mucho más estrechamente al dato territorial, predeterminando en cada momento.

En realidad, residencia habitual (en el sentido propuesto) sería un concepto equiparable a domicilio fiscal, coincidiendo ambos con la “residencia administrativa”.

Por el contrario, la desafortunada asunción del concepto de residencia propio de la LIRPF, por parte de la Ley 30/1983 tiene, como se indicó más arriba, un efecto abiertamente perturbador del esquema de la cesión de tributos, el de configurar una competencia residual del Estado incluso en relación con los tributos cedidos, evidentemente implícita en la imperfecta definición del punto de contacto: si el hecho imponible lo realiza un sujeto no residente en ninguna Comunidad Autónoma el Impuesto corresponderá al Estado.

La elección de este punto de conexión resulta especialmente absurda en los Impuestos de tenencia de embarcaciones. En una Comunidad Autónoma como Andalucía una buena parte de los sujetos pasivos no tienen su residencia habitual en ella, sino en otras CC.AA. o en el extranjero, aunque sea en Andalucía donde se produzca el hecho imponible, donde estén matriculadas las embarcaciones, o incluso donde estén amarradas habitualmente. Sin embargo, el Impuesto corresponderá o a las CC.AA. donde residen los poseedores de las embarcaciones (!!) o al Estado, cuando se trate de extranjeros.

Hubiera sido, en este caso, mucho más lógico aplicar el principio que informa el art. 10.2 Cc.: “los buques, las aeronaves... quedarán sometidos a la ley del lugar de su abanderamiento, matrícula o registro (...)”.

En cuanto a la adquisición de vehículos, embarcaciones y aeronaves, hay que añadir una última observación. La efectividad del punto de contacto elegido por la ley —residencia del adquirente— exigiría la concurrencia de dos requisitos, no suficientemente regulados por la normativa vigente:

- Los vehículos habrían de ser matriculados en la provincia en que estuviese su residencia habitual (o domicilio fiscal, con la lectura aquí propuesta).

- El pago del IL habría de hacerse en las oficinas de la misma provincia, no admitiéndose por la Jefatura de Tráfico más que la correspondiente carta de pago.

Aunque en la actualidad sólo se admite la matrícula en la provincia en que se está domiciliado, es claro que eso no implica tener la residencia habitual en la misma provincia ni en la misma Comunidad Autónoma, en los términos literales del art. 9. Por otro lado, la redacción actual del art. 9 del RIL (aprobada por el R.D. 332/1982, de 15 de enero, ya citado) no dice, sorprendentemente, dónde deben presentar los sujetos pasivos la declaración-liquidación ni tampoco que, previamente a la matriculación, las Jefaturas Provinciales de Tráfico exijan el justificante de haber pagado el Impuesto en la Delegación de Hacienda de la misma provincia.

De ahí que si un sujeto pasivo con domicilio fiscal en una Comunidad Autónoma distinta de aquella en la que es “residente habitual” (por ejemplo, un funcionario que se traslada de destino en el mes de octubre) paga el Impuesto en la provincia en que está su nuevo domicilio fiscal, el Impuesto pertenecería, sin embargo, a la Comunidad Autónoma de “procedencia”, que, a pesar de ello, carecería por completo de control sobre el mismo, incluso de la posibilidad de conocer la realización del hecho imponible.

5.3.2.2. *El lugar de la venta*

De modo residual el art. 7 de la Ley 30/1983 utiliza el punto de conexión que la LOFCA había previsto genéricamente para los impuestos sobre el consumo —“lugar en que el vendedor realice la operación a través de establecimientos, locales o agencias” (art. 10.4)— sólo para las adquisiciones en régimen interior de productos que no sean vehículos, embarcaciones y aeronaves. Pero incluso aquí la Ley 30/1983 ha preferido tomar como modelo la Ley del Concier-to, que, nuevamente, resulta ser un mal modelo. La fórmula de la LOFCA, aún siendo sustancialmente idéntica es mucho más sintética y precisa. Pero sobre todo, no contiene, al contrario que la Ley 30/1983, ninguna referencia al “establecimiento permanente”.

La Ley 30/1983 no nos dice (tampoco su modelo, la Ley del Concier-to) qué deba entenderse por tal. Hemos de concluir, por tanto, que se está asumiendo el concepto técnico de establecimiento permanente formulado por la normativa del IS, bien que a efectos muy distintos. Habría que estar pues, a lo dispuesto en los arts. 19.a., 314 y 323 RIS, referidos, claro está, al ámbito territorial de la Comunidad Autónoma. Podría pensarse que, en la misma línea, también

está pensando en los establecimientos permanentes el artículo 25 RIL cuando establece que “los sujetos pasivos presentarán una declaración-liquidación... por cada *establecimiento, local o industria...*” “en la Administración de Hacienda correspondiente al establecimiento, local o industria” (nueva redacción por el artículo 6 del R.D. 338/1985, de 15 de marzo citado). La norma reglamentaria refuerza definitivamente el carácter territorial del punto de conexión.

5.3.3. Alcance de la cesión

En relación con el Impuesto de Lujo, la normativa de la cesión no presenta peculiaridades dignas de mención respecto de las cuestiones procedimentales y de gestión en sentido amplio. Pueden, por ello, darse por reproducidas aquí las consideraciones expuestas más arriba en el epígrafe 1.3.6.3.

CAPITULO 6

LAS TASAS Y DEMAS EXACCIONES SOBRE EL JUEGO

CAPITULO 6

LAS TASAS Y DEMAS EXACCIONES SOBRE EL JUEGO

6.1. DELIMITACION DE LOS TRIBUTOS OBJETO DE CESION	159
6.2. ¿POR QUE LA CESION?	160
6.3. REGIMEN JURIDICO APLICABLE	162
6.3.1. Normativa aplicable	162
6.3.2. Los puntos de conexión	165
6.3.3. Alcance de la cesión	166

Tal y como se viene sosteniendo en el presente trabajo, mediante el art. 57.1.f. EA, se ha operado la cesión a la Comunidad Autónoma Andaluza de las tasas y demás exacciones sobre el juego. Luego, una vez delimitado el alcance y condiciones de la cesión mediante la Ley 30/1983, y su entrada en vigor, dichos tributos pasarán a ser gestionados por la Administración de la Comunidad Autónoma, y el rendimiento obtenido en dicho territorio atribuido a la misma¹.

6.1. DELIMITACION DE LOS TRIBUTOS OBJETO DE CESION

Dada la dispar terminología utilizada por los distintos Estatutos para hacer referencia a las figuras tributarias que son objeto de cesión² y la complejidad que nos presenta la regulación de la actividad del juego a nivel estatal, es necesario realizar un esfuerzo por concretar exactamente las figuras tributarias cuya cesión se prevé por el Estatuto.

En la regulación estatal sobre el juego es necesario distinguir el régimen tributario de las rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias con fines publicitarios; régimen tributario de la Lotería Nacional, monopolio fiscal del Estado regido por la Instrucción General de Loterías (D. de 23 de marzo de 1956, BOE de 22 de abril) y cuya existencia fundamenta el sometimiento de las rifas, tómbolas, apuestas y demás combinaciones aleatorias al régimen de autorización administrativa y, consecuentemente, a la exacción de una tasa; el régimen tributario de los juegos de suerte, envite o azar regulados por R.D.L. 16/1977, de 25 de febrero (BOE de 7 de marzo) y, finalmente los sorteos organizados por la Organización Nacional de Ciegos Españoles, creada por Decreto de 13 de diciembre de 1938 y la Orden de 28 de octubre de 1939 (BOE de 4

1. Si observamos el resto de los Estatutos, se observa que en relación con Galicia y Cataluña, falta la norma estatutaria que contemple la cesión, lo cual conlleva la inconstitucionalidad de la misma por haberse producido por una vía distinta a la constitucionalmente prevista, el Estatuto. *Vid.* al respecto el epígrafe 1.3.3.
2. Los Estatutos de Autonomía para Andalucía, art. 57.1.f.; para Asturias, DA Primera, f.; para el País Valenciano, art. 52.1.f.; para Castilla-La Mancha, DA Primera, 1.f. y, para Canarias, DA Segunda, 1.f., hacen referencia a "las tasas y demás exacciones sobre el juego". El Estatuto de Autonomía para la Región de Murcia alude en su DA Primera, 1.f. a "las tasas y demás exacciones sobre el juego y las apuestas". El Estatuto de Autonomía para Aragón, en su DA Segunda, 1.f., cita "la tasa estatal sobre los juegos de suerte, envite o azar". Y finalmente, los Estatutos de Autonomías para Cantabria y la Rioja hacen referencia "al impuesto sobre casinos, juegos y apuestas con exclusión de las apuestas Mutuo Deportivo Benéficas".

de noviembre) que aprobó el Reglamento, así como los organizados por el Patronato de Apuestas Mutuas Deportivas Benéficas, creado por el D.L. de 12 de abril de 1946 (BOE de 5 de mayo)³.

De las distintas modalidades del juego descritas en estas líneas, hay que excluir de la cesión la Lotería Nacional y los Sorteos organizados por la ONCE y el Patronato de Apuestas Mutuas Deportivas Benéficas, dado el carácter monopolístico de los mismos y sus regulaciones privativas. En conclusión, pues, hay que afirmar que las figuras objeto de cesión son las tasas que gravan la autorización, celebración u organización de rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias y la tasa sobre juegos de suerte, envite o azar.

Así lo contempla la propia Ley de Cesión cuando en su art. 8, al establecer los puntos de conexión, menciona en el apartado primero la tasa estatal sobre los juegos de suerte, envite o azar, y en el apartado segundo la tasa estatal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias.

5.2. ¿POR QUE LA CESION?

Como acabamos de ver, el legislador ha configurado las tasas y demás exacciones sobre el juego como un tributo estatal cedido a las CC.AA. Sin embargo, observando el sistema de financiación de las CC.AA. en su conjunto, se puede ver que cuando nos encontramos ante la categoría tributaria de tasa, dada la íntima conexión que existe entre el tributo y el supuesto de hecho que grava, el legislador ha previsto que con la transferencia del servicio a la Comunidad Autónoma, se transfiera a ésta la tasa que lo grava, pero siguiendo el régimen jurídico de los tributos propios de las CC.AA. (art. 7.2 LOFCA).

Cabe, pues, preguntarse por qué se ha hecho una excepción en el supuesto de las tasas y demás exacciones sobre el juego, configurándolos como tributos cedidos. La respuesta se encuentra en el análisis de la naturaleza del tributo en cuestión, es decir, si bien, formalmente, nos encontramos ante una figura cuyo hecho imponible responde al hecho imponible de una tasa, tal y como se describe en el art. 26 LGT, el nacimiento y la cuantificación de la obligación tributaria se hace depender de la capacidad contributiva que manifiesta el sujeto

3. En los momentos en que se redactan estas líneas, la Ley 50/1984, de 30 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1985, artículo 87.5, ha creado el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado, que asume las funciones del Servicio Nacional de Loterías e integra el Patronato de Apuestas Mutuas Deportivas Benéficas, cuya supresión se dispone en el número 4, apartado 1.º del artículo 85 de la citada Ley. Este artículo ha sido desarrollado por el Real Decreto 904/1985, de 11 de junio.

por la obtención de los ingresos derivados de la organización o celebración de los juegos, actividad del sujeto pasivo que, en términos reales, constituye, por tanto, el hecho imponible del tributo⁴.

Si como es admitido, el fundamento de la tasa es la provocación de un gasto a la Administración⁵, persiguiéndose con el rendimiento de la tasa la financiación del mismo, es frecuente la limitación legal de que el rendimiento citado exceda del coste del servicio que grava. Sin embargo, del análisis de los preceptos que regulan la cuantificación de la prestación tributaria, se observa claramente que la cuantía de la tasa resulta totalmente ajena al coste de la actividad administrativa por la que se autoriza el presupuesto de hecho. GARCIA AÑOVEROS, ha llamado la atención sobre este extremo que desnaturaliza la categoría tributaria de tasa, denominación bajo la cual suele entenderse que se encuentra un verdadero impuesto⁶.

Por las razones anteriormente expuestas, la naturaleza tributaria de este tipo de figuras es considerada como impositiva por la mayoría de la doctrina, razón ésta que justifica la opción del legislador de configurar dicha categoría como un tributo cedido, dado que éste es el régimen que siguen los impuestos estatales que forman parte de la Hacienda de la Comunidad Autónoma⁷.

El Acuerdo 1/1982, de 18 de febrero, del CPFF (BOE de 31 de mayo), establece que, cuando no se trate de tasas sino de otros tributos de carácter finalistas o afectados, el importe de la recaudación líquida obtenida, junto con la gestión, inspección y revisión será asumida por la Comunidad Autónoma, con el alcance y condiciones que se establezca en la ley que regule el marco general de la cesión de tributos a las CC.AA. Ello está en línea con la tesis mantenida en este trabajo de que la filosofía que sustenta el mecanismo de atribución de las tasas transferidas a las CC.AA. se basa en la afectación de la tasa a la financiación del servicio o la competencia que gravan, las cuales al ser traspasadas

4. Vid. MATEOS, L., "La tributación de los beneficios derivados del juego" *RDFHP*, 137 (1978), págs. 1.231-1.232.

5. Vid. al respecto, SIMON ACOSTA, E., "Reflexiones sobre las tasas de las Haciendas Locales", *HPE*, 35, (1975), pág. 260; igualmente VICENTE ARCHE, D., "Apuntes sobre el instituto del tributo con especial referencia al derecho español". *CIVITAS. REDF* (1975), pág. 443.

6. GARCIA AÑOVEROS, J. "Sugerencias sobre un planteamiento general de un sistema de Haciendas Locales en España", *HPE*; 35, (1975), pág. 207.

7. Somos conscientes que, con una interpretación estrictamente formalista, podría sostenerse la tesis de que nos hallamos ante una tasa, denominación legal de la figura, y como tal, ella debería haber seguido el mismo régimen que el resto de las tasas transferidas, es decir, su configuración como tributos propios de la Comunidad Autónoma. Ello conllevaría una serie de ventajas para la Comunidad en tanto que podría entrar a regular la misma y operar con ella según las necesidades de la Comunidad.

a la Comunidad, obligan en un proceso lógico a transferir la tasa al nuevo titular de la competencia o servicio cuya prestación fundamentaba el establecimiento de la misma⁸, quedando así de manifiesto, como ya hemos señalado, la íntima conexión del tributo con el supuesto de hecho, con lo que al transferir el servicio se produce necesariamente la transferencia de la tasa⁹.

Sin embargo, como hemos puesto de relieve, tal manera de operar no encaja en los supuestos de las tasas y demás exacciones sobre el juego, dado que materialmente no nos encontramos aquí ante una tasa sino ante un impuesto. No en vano, algunos Estatutos como los de Cantabria y la Rioja hablan de la cesión del "impuesto sobre casinos, juegos y apuestas". De aquí que, en la línea del apartado 3.8 del Acuerdo 1/1982, del CPFF, ya citado, se hayan configurado las tasas y demás exacciones sobre el juego como tributos cedidos a las CC.AA.

El razonamiento aquí expuesto, nos sirve también para justificar la cesión de la "tasa" a pesar de que en la Constitución sólo se hace referencia a la cesión de impuestos (art. 157).

6.3. REGIMEN JURIDICO APLICABLE

6.3.1. Normativa aplicable

a) *Exacciones sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias con fines publicitarios.*

Dicha tasa fiscal fue creada por el art. 222 de la Ley de 11 de junio de 1964, sustituyendo a dos gravámenes que, anteriormente, recaían sobre estas actividades: el impuesto de Timbre, contenido en el art. 52 de la Ley de 3 de marzo de 1960, y la Cuota de Licencia del Impuesto Industrial que se exigía con arreglo al epígrafe especial de la sección 5.^a del grupo 8.^o de la rama 9.^a.

Su regulación actual se encuentra en el TR de Tasas Fiscales, Decreto 3.059/1966, de 1 de diciembre, art. 36 a 41, y por el Decreto 1.813/1964, de 30 de junio, ya que en virtud de la DF Segunda del TR, dicho Decreto continuará en vigor en cuanto no contradiga lo dispuesto en el TR, mientras no se publique el Reglamento del citado TR, hecho que todavía no se ha producido.

8. La LOFCA parece adscribirse a la tesis generalmente admitida en Derecho, de atribución de los frutos, rentas y productos a favor del adquirente o cesionario, *Vid.* LINARES MARTIN DE ROSALES, J.L., *HPE*, 65, págs. 163-164.

9. *Vid.* DEL POZO LOPEZ, J., "La Hacienda de la Generalidad en el Estatuto de Cataluña", *REHL*, 28, (1980), pág. 76; igualmente FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, MARCIAL PONS, 1984, pág. 703.

Junto con las normas citadas, siguen siendo aplicables a la presente tasa las siguientes disposiciones:

- Ley de 16 de julio de 1949, sobre normas para celebrar rifas.
- Orden Ministerial de 22 de marzo de 1960 sobre normas para la autorización de rifas y tómbolas.
- Orden Ministerial de 27 de julio de 1949, sobre instrucción de rifas.
- Orden Ministerial de 20 de mayo de 1960, sobre tómbolas, rifas, apuestas y combinaciones aleatorias.

La aplicación de esta normativa con posterioridad a la nueva reglamentación del juego, se deriva del art. 13 del R.D. 2.221/1984, de 12 de diciembre, última disposición dictada sobre la materia, en el que se dispone que el régimen tributario de las rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias continuará sometido a las normas contenidas en el TR de Tasas Fiscales de 1 de diciembre y disposiciones complementarias, sin ser afectados por el presente R.D.

b) *La tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar*

Esta tasa ha sido creada por el R.D.L. 16/1977, de 25 de febrero, que regula los aspectos penales, administrativos y fiscales de dicha actividad.

El ámbito de aplicación de dicho R.D.L. hay que entenderlo referido a los "juegos de azar que, disponiendo de banca o cabecera se ejerciesen regularmente, es decir, con profesionalidad"¹⁰.

Estamos, pues, ante la creación de un nuevo tributo que recae sobre los casinos y demás locales, instalaciones o recintos y combinaciones aleatorias, en unas determinadas condiciones.

La compleja y confusa normativa aplicable vienen comprendida por las siguientes disposiciones:

- R.D.L. 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales del juego.

10. MATEO, L., "La tributación de los beneficios derivados del juego", *cit. vid.* nota 3, pág. 1.226.

- Decreto 682/1977, de 11 de marzo, normas para la gestión, inspección y recaudación de la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar.
- Decreto 444/1977, de 11 de marzo, regulador de aspectos penales, administrativos y fiscales del juego.
- Orden Ministerial de 9 de enero de 1979, por el que se aprueba el Reglamento del juego del Bingo.
- Orden Ministerial de 9 de enero de 1979, por el que se aprueba el Reglamento de los Casinos de Juego.
- El R.D.L. 9/1980, de 26 de septiembre, sobre aumento de la tasa sobre juegos de azar y financiación de los Ayuntamientos.
- Orden Ministerial de 11 de diciembre de 1980, por el que se aprueban los modelos de impresos a utilizar para la exacción de la tasa que grava los juegos de azar.
- R.D. 1974/81, de 24 de julio, Reglamento de máquinas recreativas y de azar¹¹.
- Orden Ministerial de 13 de noviembre de 1981, por la que se dan normas para la exacción de la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar.
- R.D.L. 8/1982, de 30 de abril, por el que se modifica parcialmente el R.D.L. 16/1977.
- Orden Ministerial de 15 de junio de 1982 que desarrolla el R.D.L. 8/1982, en lo relativo al régimen tributario de las máquinas o aparatos automáticos.
- Ley 5/1983, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, por la que se crean las cuotas fijas para las máquinas automáticas.
- El R.D. 2.570/1983, de 21 de septiembre, por el que se desarrolla la Ley 5/1983 en lo que se refiere al gravamen complementario sobre máquinas automáticas.
- El R.D. 2.221/1984, de 12 de diciembre, por el que se regula la tasa fiscal que grava la autorización, celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar.

11. Un análisis sobre esta tasa puede verse en FERNANDO SEMPERE, "La Tasa sobre el juego y el gravamen complementario en relación con las máquinas o aparatos del juego". *RDFHP*, 175, (1985), págs. 69 y ss.

- Orden Ministerial de 14 de noviembre de 1984, sobre elaboración de cartones dobles y la fijación de su precio en el juego del Bingo.
- Orden Ministerial de 21 de diciembre de 1984, sobre normas de tasa fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar.

Toda esta profusa regulación continua siendo aplicable a las tasas y demás exacciones sobre el juego con posterioridad a su cesión en virtud del art. 3 de la Ley de Cesión, que establece la normativa aplicable a los tributos cedidos a las CC.AA. —"será la normativa dictada por la Administración del Estado"—, puesto que, como ya hemos señalado, respecto de estas figuras tributarias las CC.AA. carecen de facultades para su regulación, atribuyéndoseles exclusivamente la recaudación y gestión de las mismas, salvedad hecha de las conclusiones obtenidas en el epígrafe 1.3.2.3.

El R.D. 338/1985, de 15 de marzo, por el que se dictan normas de gestión tributarias, recaudatoria y contable, modifica los arts. 7 y 8 del R.D. 2.221/1984, de 12 de diciembre, en lo referente a la determinación de la base imponible y a los casinos de juego y máquinas o aparatos automáticos.

6.3.2. Los puntos de conexión

Como ya aclaramos en el capítulo 1, con esta expresión se trata de establecer un criterio en función del cual se atribuya a una determinada Comunidad Autónoma el rendimiento obtenido por el tributo en cuestión, en este caso las tasas y demás exacciones sobre el juego.

Dado que de acuerdo con el art. 1 de la Ley 30/1983, el rendimiento cedido es el obtenido en el territorio de la Comunidad Autónoma, es necesario, pues, especificar cuándo se entiende que el rendimiento de la tasa estatal y demás exacciones sobre el juego, se obtiene en el territorio de la Comunidad Autónoma Andaluza.

Si bien, como ya hemos puesto de manifiesto, estamos aquí ante uno de los más complejos elementos de la cesión, puesto que no siempre es fácil encontrar el criterio adecuado que impida que un determinado supuesto sea objeto de doble imposición por parte de varias CC.AA. o bien aparezcan supuestos de no imposición, sin embargo, en relación con las tasas ese problema se simplifica bastante, dada la especial configuración de las mismas, puesto que éstas

art. 3.º, 7.ª del R.D.L. 16/1977, sobre afectación de la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar art. 21.5 de la citada ley. A partir de dicho momento carecía de sentido el contenido de la DT Segunda de la Ley 41/1981 sobre efectividad de la transferencia, por lo que de acuerdo con la DA Cuarta de la Ley 30/1983, el alcance y condiciones de la cesión de la tasa estatal sobre los juegos de suerte, envite o azar tendrá plena efectividad para cada Comunidad a la entrada en vigor de su respectiva Ley específica de cesión.

Salvo para Galicia y Andalucía, todas las leyes de cesión contienen un artículo 2.º que establece el criterio de hacer efectiva la cesión el primer día del ejercicio siguiente a aquél en el que el coste efectivo de los servicios transferidos exceda del rendimiento de los tributos susceptibles de cesión, con la finalidad de evitar que fuera necesario arbitrar transferencias desde la Comunidad Autónoma hacia el Estado. Excepcionalmente, para Galicia y Andalucía, sus leyes de cesión señalan en la DF que las mismas entrarán en vigor el día de su publicación el BOE, si bien surtirán efectos desde el 1 de enero de 1984¹⁴.

CAPITULO 7

EL IMPUESTO DEL 5 POR 100 SOBRE ESPECTACULOS PUBLICOS

14. Al margen de la tributación estatal sobre el juego, cedida a las CC.AA., es necesario hacer referencia a la existencia de una, cada vez más profusa legislación autonómica sobre la materia, ejercitando el poder tributario del que constitucionalmente disponen las CC.AA. En este sentido, cabe señalar la Ley de 20 de marzo de 1984 del Juego (BOE de 4 de mayo) y la Ley de 24 de octubre de 1984 (BOE de 5 de diciembre) del impuesto sobre el juego del Bingo, ambas de la Generalidad de Cataluña. La Ley 12/1984, de 27 de diciembre (BOE de 31 de enero de 1985) de imposición sobre los juegos de suerte, envite o azar de la Comunidad Autónoma de Murcia, por la que se establece un recargo sobre la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar y un impuesto sobre los premios del juego del bingo, desarrollada por el Decreto de 28 de febrero de 1985 (BOE de 4 de junio). Y finalmente la Ley de 23 de febrero de 1985 (BOE de 13 de mayo) de tributación sobre juegos de azar, de la Generalidad Valenciana, por la que se crea un recargo sobre la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar en casinos y mediante máquinas o aparatos mecánicos y un impuesto sobre el juego del bingo; los ingresos obtenidos con tales mecanismos se destinan a paliar los daños producidos y, de manera muy especial, a posibilitar que la tasa de empleo no decaiga en las Comarcas afectadas por las heladas, tal y como se declara en el Preámbulo de la Ley.

CAPITULO 7

EL IMPUESTO DEL 5 POR 100 SOBRE ESPECTACULOS PUBLICOS

7.1. ORIGEN DEL IMPUESTO	173
7.2. LA CESION DEL IMPUESTO	173
7.3. RAZONES A FAVOR DE LA CONFIGURACION DEL IMPUESTO DEL 5 POR 100 SOBRE ESPECTACULOS PUBLICOS COMO UN IMPUESTO PROPIO DE LA COMUNIDAD	176

El impuesto que se trata de analizar en este epígrafe, es, al igual que otros tantos de nuestro sistema tributario vigente, un impuesto con los días contados. Efectivamente, la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE, 190 de 9 de agosto), en su D.F. segunda, g, establece que el día de entrada en vigor de esta ley, quedará derogada la Disposición especial, novena, de la Ley de 29 de diciembre de 1910, de Presupuestos Generales del Estado para el año 1911, por la que se crea el Impuesto del 5 por 100 sobre las entradas y localidades de todo espectáculo público, así como el Decreto de la Presidencia del Gobierno de 23 de julio de 1953, por el que se aprueba el Reglamento del citado tributo, y demás disposiciones complementarias.

7.1. ORIGEN DEL IMPUESTO

Nos encontramos ante un impuesto de carácter finalista, que fue creado por la Base Novena de la Ley de Presupuestos de 29 de diciembre de 1910, que nació afectado por esta misma Ley a la financiación de las Juntas de Protección de Menores.

Posteriormente se financiaron con él los Tribunales Tutelares de Menores y el Consejo Superior de Protección de Menores, mediante una participación que las propias Juntas, las cuales siempre fueron el órgano de gestión y recaudación, hacían a los Tribunales y al Consejo.

Más tarde la Ley de Entidades Estatales Autónomas, de 16 de diciembre de 1908 y el R.D. 1.348/1962, de 14 de junio, crearon el organismo autónomo "Obra de Protección de Menores", por fusión de los Tribunales, Juntas y Consejo. A partir de este momento, el impuesto del 5 por 100 quedó afectado con carácter general a la financiación de la "Obra de Protección de Menores".

7.2. LA CESION DEL IMPUESTO

El R.D. 1.080/1984, de 29 de febrero, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de protección de menores, en su ANEXO I, apartado B,1,b, declara:

“1. Se traspasan a la Comunidad Autónoma de Andalucía, dentro de su ámbito territorial, en los términos del presente acuerdo..., b) En los términos que se establecen en los párrafos siguientes, se encomienda a la Comunidad Autónoma de Andalucía la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del impuesto del 5 por 100 sobre espectáculos públicos, así como el rendimiento producido por el mismo que se destinará a financiar los servicios traspasados, cuando el hecho imponible se realice en el ámbito territorial de la Comunidad. El ejercicio de tales funciones por parte de la Comunidad Autónoma se acomodará con carácter general a lo dispuesto por el artículo 3.º de la ley 30/1983, y específicamente por la Base Novena de la Ley de Presupuestos de 1910 y el D. de 23 de julio de 1953. El conocimiento de las correspondientes reclamaciones económicas administrativas que puedan producirse se seguirá realizando por los Tribunales Económico Administrativos Provinciales. La Comunidad Autónoma se subrogará, a partir de la entrada en efectividad de los traspasos, en los derechos y obligaciones de la Administración del Estado en relación con las mencionadas funciones, siendo de aplicación lo previsto al respecto por las disposiciones transitorias primera, número 2 y 3 y segunda de la Ley 30/1983”.

A pesar de la especial figura delegaticia creada por el precepto transcrito, “la encomienda”, la realidad es que con indiferencia de la denominación que se le de, lo que aquí se está produciendo es una auténtica cesión del impuesto del 5 por 100, cesión ésta que causa perplejidad al jurista por la ilegalidad e irracionalidad de la misma, tal y como a continuación pasamos a exponer.

La inconstitucionalidad de la cesión del impuesto, vía acuerdo de la Comisión Mixta, aprobada mediante Decreto, es algo claro y manifiesto. Como ya expusimos en el primer capítulo del presente trabajo sólo existen dos formas constitucionalmente previstas para la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas: mediante precepto expreso del Estatuto o, en su defecto, mediante una Ley Orgánica de las previstas en el artículo 150,2 de la CE para la transferencia o delegación a las Comunidades Autónomas de materias de titularidad estatal que por su propia naturaleza sean susceptibles de transferencia o delegación. Pues bien, el Estatuto de Autonomía de Andalucía no contempla la cesión del impuesto del 5 por 100 a la Comunidad Autónoma Andaluza, no existiendo tampoco la ley orgánica necesaria para ello, cabe, pues, preguntarse en qué precepto se ha basado el legislador para realizar la cesión mediante Decreto. Sorprendentemente, se trata de un Acuerdo del CPFF, el ya citado Acuerdo 1/1982, el cual prevé que, en los casos que no se trate de tasas por prestación de servicios:

“...la Comunidad, junto con el rendimiento del tributo, deberá asumir por delegación del Estado, la gestión, recaudación, inspección y revisión del concepto tributario de que se trate, con el alcance y condiciones que se establezcan en la Ley que regule el marco general de la Cesión de tributos a las Comunidades Autónomas”.

Es innecesario poner de relieve que, de acuerdo con el Reglamento de régimen interior del CPFF, dicho Acuerdo no tiene más fuerza que la de una recomendación, por lo que en este punto concreto, parece evidente, dada la incompetencia de la fuente, la falta de soporte normativo de la cesión.

Por lo que a la irracionalidad de la medida se refiere es preciso hacer las siguientes reflexiones:

Al tratarse de un impuesto afectado, de acuerdo con el método para el cálculo del coste efectivo de los servicios transferidos:

“Cuando se transfieran competencias o se traspasen servicios..., cuya prestación se financie a través de otros tributos de carácter finalistas o afectados, el importe de la recaudación líquida obtenida por éstos, en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma, minorará la valoración del coste efectivo del servicio transferido”. (Acuerdo 1/1980, de 18 de febrero del 1980).

Precisamente se menciona como ejemplo de impuesto afectado el impuesto del 5 por 100 sobre espectáculos públicos. Y no puede olvidarse que, al ser el coste efectivo del servicio transferido el punto de referencia para fijar el porcentaje de participación en los ingresos del Estado, una minoración de aquél implica la disminución del citado porcentaje.

Si, por otra parte, se configura este impuesto como un impuesto cedido, en virtud de lo dispuesto en la DT Primera LOFCA y Sexta EA, así como en el propio Acuerdo del CPFF, el porcentaje de participación en el que se considerará el coste efectivo global de los servicios transferidos por el Estado, se minorará en el importe total de lo recaudado en la Comunidad Autónoma por los tributos cedidos. No se hace aquí excepción alguna de aquellos impuestos cedidos que por su afectación a la financiación de servicios transferidos, ya minoraron el coste efectivo de los mismos, con lo que se produce una doble minoración, violándose así los preceptos legales que establecen la obligación del Estado de garantizar la financiación de los servicios transferidos con una cantidad igual al coste efectivo del servicio en el territorio de dicha Comunidad en el momento de la transferencia, obligación ésta consagrada por la legislación vigente a través de la DT Primera de la LOFCA.

El Decreto citado se arroga para sí, de manera ilegal, la determinación del alcance y condiciones de la cesión, "en los términos que se establecen en los párrafos siguientes", pero posteriormente, en dichos "párrafos siguientes", se observa que tal determinación queda huérfana de regulación, mientras que las remisiones que se hacen a la Ley 30/1983, son exclusivamente en relación con la normativa aplicable al impuesto, —artículo 3 de la Ley 30/1983— y a la subrogación por parte de la Comunidad Autónoma en los derechos y obligaciones de la Administración del Estado, de acuerdo con lo previsto en las Disposiciones Transitorias, Primera, 2 y 3, y Segunda de la Ley 30/1983.

De lo expuesto hasta aquí se concluye, la incorrecta vía seguida por el legislador para la atribución del impuesto del 5 por 100 sobre espectáculos públicos a la Comunidad Autónoma.

En el apartado siguiente vamos a exponer cual hubiera sido el procer correcto desde nuestro punto de vista.

7.3. RAZONES A FAVOR DE LA CONFIGURACION DEL IMPUESTO DEL 5 POR 100 SOBRE ESPECTACULOS PUBLICOS COMO UN IMPUESTO PROPIO DE LA COMUNIDAD AUTONOMA

Desde nuestro punto de vista, la manera correcta de operar a la hora de decidir sobre la atribución del impuesto en cuestión a la Hacienda estatal o autonómica hubiera consistido en llevar a cabo una asimilación funcional con las tasas que gravan servicios transferidos, y por lo tanto, en configurar el mismo, al igual que las tasas mencionadas, como un tributo propio de la Comunidad Autónoma, en cuyo caso, sería suficiente el Acuerdo de la Comisión Mixta de Transferencias por el que se transfiere el servicio financiado con el impuesto a la Comunidad Autónoma.

Hay que poner de relieve que nos encontramos aquí ante un supuesto no previsto de forma expresa por el legislador, el de los impuestos afectados a la financiación de un servicio público, por lo que consideramos necesario la integración analógica de la norma en este punto, mediante la aplicación de los preceptos existentes en relación con las tasas que gravan servicios transferidos (art. 7.2. LOFCA), con lo que el impuesto pasaría a configurarse como un tributo propio de la Comunidad Autónoma desde el mismo momento de la transferencia del servicio.

De esta manera la Comunidad obtendría el rendimiento del tributo, ostentando también facultades de gestión, recaudación, inspección y revisión no por delegación del Estado, sino como potestades propias, siendo además titular de la potestad normativa con lo que esto implica en cuanto a la posibilidad de adaptar en cada momento la recaudación del Impuesto a las necesidades de financiación del servicio.

Por otro lado, con esta solución se evitaría también la doble minoración que se produce con la configuración del impuesto como un impuesto cedido, con los perjuicios financieros que tal opción implica para la Comunidad.